Academia de Studii Economice a Moldovei

VIOREL ŢURCANU SVETLANA MIHAILA

CONTABILITATE DE GESTIUNE & CONTROL DE GESTIUNE

(în industria prelucrătoare)

Monografie

Editura ASEM

C.Z.U.: 657+658.5
Ţ.94

Monografia a fost recomandată pentru publicare de către Senatul a Academiei de Studii Economice din Moldova din 29 aprilie 2015 (proces verbal nr. 6).

Autori:
Viorel ŢURCANU, profesor universitar, doctor habilitat, catedra „Contabilitate şi Audit", ASEM.
Svetlana MIHAILA, conferenţiar universitar, doctor în economie, catedra „Contabilitate şi Analiză Economică"ASEM.

Redactor ştiinţific:
Vasile BUCUR, profesor universitar, doctor habilitat, catedra „Contabilitate şi Audit", ASEM

Recenzenţi:
Liliana LAZARI, conferenţiar universitar, doctor în economie, şef-catedră „Contabilitate şi Analiză Economică", ASEM
Aliona BÎRCĂ, conferenţiar universitar, doctor în economie, catedra „Contabilitate şi Analiză Economică", ASEM
Anatol GRAUR, conferenţiar universitar, doctor în economie, catedra „Contabilitate şi Audit", ASEM
Ion PÂRŢACHI, profesor universitar, doctor habilitat, şef-catedră „Matematică şi Statistică Economică", ASEM

Recenzent extern:
Igor BALAN, conferenţiar universitar, doctor în economie, şef-catedră „Finanţe, Bănci şi Contabilitate", ULIM

Ţurcanu, Viorel.
Contabilitate de gestiune & Control de gestiune: (în industria prelucrătoare): Monografie / Viorel Ţurcanu, Svetlana Mihaila; red. şt.: Vasile Buçur; Acad. de Studii Econ. a Moldovei. – Chişinău: ASEM, 2015. – 231 p.: fig., tab.
Bibliogr.: p. 191-201. – 70 ex.
ISBN 978-9975-75-740-9.

© Viorel ŢURCANU,
© Svetlana MIHAILA

ISBN 978-9975-75-740-9.

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS:

PREFAȚĂ..... 5

I. ASPECTE TEORETICE PRIVIND CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE..... 7

1.1. Contabilitatea de gestiune - reflecții definitorii și rolul acesteia în procesul managerial al entității..... 7

1.1.1. Cadrul conceptual privind contabilitatea de gestiune..... 9

1.1.2. Scopul, funcțiile și importanța contabilității de gestiune în procesul decizional..... 14

1.2. Fundamente teoretice privind controlul de gestiune..... 23

1.2.1. Evoluția conceptelor și teoriilor privind controlul de gestiune..... 23

1.2.2. Controlul de gestiune: elemente structurale și rolul acestuia în gestiunea entității..... 30

II. ABORDĂRI METODOLOGICO - APLICATIVE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE..... 36

2.1. Organizarea contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate..... 36

2.1.1. Caracteristica generală, clasificarea și structura centrelor de responsabilitate în corelație cu procesul de producție.... 37

2.1.2. Contabilitatea tranzacțiilor economice în cadrul centrelor de responsabilitate..... 56

2.2. Direcții de raționalizare a contabilității de gestiune prin aplicarea metodelor moderne de calculație a costului..... 63

2.2.1. Esența economică, clasificarea metodelor de calculație a costului si factorii de influență la aplicarea acestora..... 64

2.2.2. Modul de colectare, repartizare și contabilizare a costurilor conform metodei ABC – costing..... 75

III. ORGANIZAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE ȘI DIRECȚII DE MODERNIZARE A ACESTUIA..... 97

Scanned with OKEN Scanner

3.1. Sistemul de bugete al entităţii – instrument de bază al controlului de gestiune..... 97

3.1.1. Definirea şi clasificarea bugetelor la entităţile de producţie 98

3.1.2. Elaborarea şi structurarea bugetelor în raport cu centrele de responsabilitate..... 106

3.2. Raportarea managerială ca suport de apreciere a activităţii şi de asigurare informaţională a procesului de gestiune..... 137

3.2.1. Principii şi repere privivnd clasificarea şi funcţiile rapoartelor manageriale..... 137

3.2.2. Proceduri de elaborare şi sistematizare a rapoartelor manageriale în corelare cu procesul decizional..... 144

3.3. Impactul controlului de gestiune asupra procesului managerial 166

3.3.1. Aspecte privind organizarea controlulului de gestiune a stocurilor prin metode moderne..... 167

3.3.2. Perfecţionarea gestiunii stocurilor în baza metodelor de gestiune ABC – stoc şi XYZ – stoc..... 172

Rezumat..... 187

BIBLIOGRAFIE..... 191

ANEXE..... 202

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Una dintre sarcinile principale ale entităților de producție, în condițiile concurențiale ale economiei de piață, o reprezintă creșterea eficienței și profitabilității activității, ceea ce se poate asigura în baza mai multor factori și, în primul rând, prin perfecționarea sistemului managerial. În țările cu economie dezvoltată sunt implementate diverse tehnologii moderne de gestiune orientate atât la soluționarea problemelor de gestiune operative, cât și la realizarea scopurilor strategice. Calitatea deciziilor manageriale depinde, în mare măsură, de nivelul de dezvoltare a contabilității de gestiune, care nu trebuie să se limiteze doar la calcularea exactă a costurilor, ci și să asigure o imagine veridică a situației interne prin elaborarea și controlul bugetelor și determinarea responsabilităților de îndeplinire a acestora, realizarea și controlul performanțelor. În condițiile nominalizate crește rolul informației cu privire la costuri, venituri și rezultate în cadrul procesului decizional.

Ca suport al deciziilor manageriale optime luate de către conducerea entității servesc rapoartele manageriale, care permit evidențierea și analiza situațiilor problematice la orice nivel ierarhic. Performanțele entității depind de coerența sistemelor de informare, evidență, control și decizie pe toate segmentele de activitate. De aici, rezultă că perfecționarea managementului și atingerea obiectivelor entității pot fi realizate mai mult prin organizarea unui sistem integrat care conține două părți componente – *contabilitatea de gestiune* și *controlul de gestiune*.

Necesitatea cercetării studiului dat a constituit în perioada actuală o cerință a dezvoltării contabilității de gestiune, în contextul existenței unor deficiențe generale în organizarea contabilității de gestiune, în special, la entitățile de producție, care se caracterizează prin absența informației analitice operative, analizei economice și a unei planificări argumentate, adoptarea deciziilor manageriale în baza datelor contabile „istorice", raportarea formală și lipsa motivării interne în atingerea scopului entității. Importanța și actualitatea cercetării se axează pe un spectru larg de probleme ce trebuie soluționate, printre care pot fi menționate următoarele: necesitatea optimizării procesului decizional prin asigurarea calității și cantității informației furnizate de contabilitatea de gestiune în corelație cu strategia entității; reformarea procesului de bugetare și control al costurilor și rezultatelor prin motivarea și aplicarea responsabilităților managerilor; existența dificultăților privind metodologia contabilizării costurilor, veniturilor și rezultatelor financiare în contabilitatea de gestiune și necesitatea revizuirii conturilor contabilității de gestiune; îmbunătățirea procesului de gestiune prin aplicarea metodelor moderne de calculație și gestiune a costurilor. În acest context, se conturează cerința studierii problematicii menționate.

Scanned with OKEN Scanner

Prezenta lucrare a urmărit investigarea multilaterală a aspectelor teoretice şi aplicative în vederea perfecţionării contabilităţii de gestiune, controlului de gestiune şi calculaţiei costului la entităţile de producţie, în special, utilizând fluxul informaţional utilizat de la entităţile de prelucrare a cărnii, în vederea identificării problemelor existente şi fundamentării direcţiilor prioritare, conform cerinţelor existente ale normelor naţionale şi internaţionale în domeniu. Pentru a realiza şi a atinge acest scop, în lucrare sînt expuse aspecte ale perfecţionării contabilităţii şi controlului de gestiune al costurilor, modernizării procesului de bugetare, de asemenea este prezentat modul de contabilizare a operaţiilor economice în cadrul centrelor de responsabilitate, direcţiile de perfecţionare a metodelor existente ale contabilităţii costurilor în contextul gestionării strategice a entităţilor de producţie.

Lucrarea prezintă idei inovative şi originale în aspect teoretico-metodologic şi practic în vederea soluţionării unui complex de probleme legate de organizarea contabilităţii şi controlului de gestiune la entităţile de producţie, care permit obţinerea unor informaţii relevante şi necesare procesului decizional.

Lucrarea include aspecte referitoare la: argumentarea conceptelor „contabilitate de gestiune" şi „control de gestiune", evidenţierea şi sistematizarea particularităţilor economice, tehnologice şi organizaţionale la entităţile de producţie; perfecţionarea şi aplicarea la entităţile de producţie a sistemului de control de gestiune bazat pe centre de responsabilitate, bugetarea acestora şi raportarea managerială; îmbunătăţirea metodologiei contabilităţii costurilor şi rezultatelor activităţii în cadrul contabilităţii de gestiune; identificarea şi aplicarea unor metode moderne de repartizare a CIP (costuri indirecte de producţie) şi de calculaţie a costului de producţie prin aplicarea metodei ABC-costing cu identificarea şi descrierea activităţilor şi subactivităţilor în cadrul entităţilor de producţie, perfecţionarea metodelor de analiză şi gestiune a stocurilor şi a clienţilor şi recomandarea metodelor de analiză ABC şi XYZ pentru a fi aplicate la entităţile de producţie.

Soluţiile expuse, metodele şi metodologia propusă în monografie pot servi ca suport pentru toţi agenţii economici antrenaţi în activitatea de producţie, pentru autorităţile implicate în actul guvernării, în deosebi Ministerul Finanţelor şi alte organizaţii ce îl reprezintă, Totodată, lucrarea este binevenită în procesul didactic al instituţiilor de învăţământ superior şi de instruire profesională cu profil economic.

Autorii

Scanned with OKEN Scanner

I. ASPECTE TEORETICE PRIVIND CONTABILITATEA ŞI CONTROLUL DE GESTIUNE

În condiţiile economiei de piaţă şi unei concurenţe dure, contabilitatea, prin îndeplinirea funcţiilor sale, poate contribui considerabil la gestiunea eficientă a entităţii, optimizarea eforturilor şi realizarea performanţelor, prin organizarea ei raţională şi adecvată etapei de dezvoltare economică.

Dezvoltarea evolutivă a contabilităţii a condiţionat apariţia unei noi direcţii independente contabilitatea de gestiune - care s-a separat de contabilitatea financiară, ca rezultat al necesităţii de informaţii mai detaliate pentru adoptarea deciziilor şi asigurarea unui control mai eficient asupra activităţii entităţii. Necesitatea informaţiei aferente costurilor pe subdiviziuni, pe centre de responsabilitate, pe activităţi, tipuri de produse şi servicii a favorizat dezvoltarea funcţiei de control şi de elaborare a unor previziuni mai eficiente. Contabilitatea de gestiune actuală a evoluat de la o contabilitate a costurilor, unde accentul se punea pe determinarea costului produsului final (serviciului), urmând etapa în care aceasta constituie o parte componentă a managementului entităţii, ca o funcţie a acesteia.

Creşterea concurenţei de piaţă implică cerinţe majore faţă de calitatea afacerii şi fluxul informaţional necesar luării deciziilor. Contabilitatea de gestiune pune accentul pe afacerea din interior, fără a lua în considerare factorii externi ai pieţei, fără a analiza informaţia nonfinanciară, ceea ce nu poate asigura conducerea cu informaţie corectă şi operativă, de aceea, considerăm că un moment important este analiza în cadrul contabilităţii a influenţei unor factori ce ţin de comportamentul consumatorului, concurenţilor, conjuncturа pieţei etc. Analiza informaţiilor în cadrul contabilităţii de gestiune trebuie realizată nu doar retrospectiv, ci şi prin prisma planificării (bugetării) şi controlului parametrilor bugetaţi. Întrucât procesul decizional vizează un spectru larg de informaţie, obiectul contabilităţii de gestiune îl constituie nu numai costurile, ci şi alţi indicatori rezultativi care pot influenţa deciziile managerilor.

1.1. Contabilitatea de gestiune - reflecţii definitorii şi rolul acesteia în procesul managerial al entităţii

Pentru a analiza contabilitatea de gestiune ca disciplină şi sferă de activitate, este necesar, în primul rând, să fie examinată definiţia acesteia, deoarece, în literatura de specialitate, ea diferă, în funcţie de modul şi gradul de cuprindere şi expunere a elementelor de bază, care caracterizează contabilitatea de gestiune. Problema care se conturează este legată de faptul că, datorită dezvoltării economiei moderne, influenţei factorilor externi, orientării activităţii spre

Scanned with OKEN Scanner

consumator şi necesităţii anticipării riscurilor de afaceri, s-au modificat rolul şi sarcinile contabilităţii de gestiune şi, în consecinţă, abordările specialiştilor în domeniu. Făcând apel la literatura de specialitate, s-a constatat, că abordările specialiştilor în domeniu, sunt legate de perioada de dezvoltare a economiei.

Astfel, susţinem identificarea a patru faze de evoluţie a contabilităţii de gestiune pe plan internaţional stabilite de Bouquin H. şi publicate într-un studiu al IFAC (1998; 2001) [8, p.15; 89, p.16] (figura 1.1).

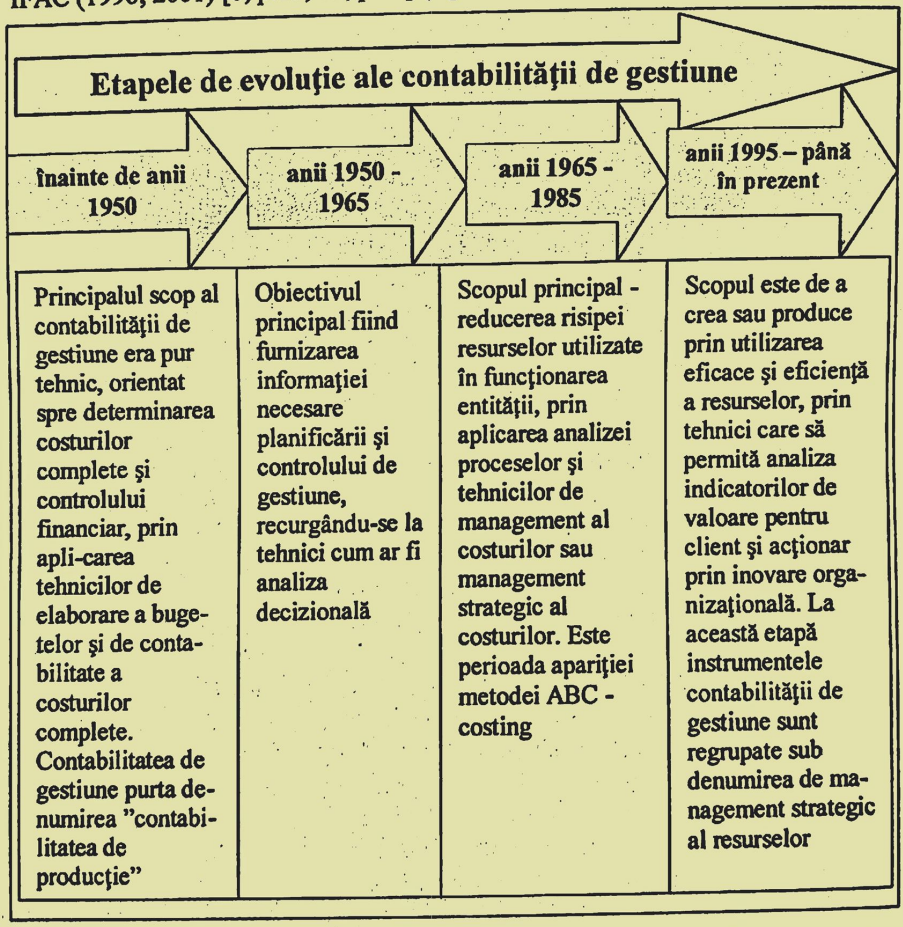

Etapele de evoluţie ale contabilităţii de gestiune
înainte de anii 1950
anii 1950 - 1965
anii 1965 - 1985
anii 1995 – până în prezent
Principalul scop al contabilităţii de gestiune era pur tehnic, orientat spre determinarea costurilor complete şi controlului financiar, prin apli-carea tehnicilor de elaborare a buge-telor şi de conta-bilitate a costurilor complete. Contabilitatea de gestiune purta de-numirea "contabi-litatea de producţie"
Obiectivul principal fiind furnizarea informaţiei necesare planificării şi controlului de gestiune, recurgându-se la tehnici cum ar fi analiza decizională
Scopul principal - reducerea risipei resurselor utilizate în funcţionarea entităţii, prin aplicarea analizei proceselor şi tehnicilor de management al costurilor sau management strategic al costurilor. Este perioada apariţiei metodei ABC - costing
Scopul este de a crea sau produce prin utilizarea eficace şi eficienţă a resurselor, prin tehnici care să permită analiza indicatorilor de valoare pentru client şi acţionar prin inovare orga-nizaţională. La această etapă instrumentele contabilităţii de gestiune sunt regrupate sub denumirea de ma-nagement strategic al resurselor

Figura 1.1. Etapele de evoluţie a contabilităţii de gestiune
Sursa: elaborat de autori după Bouquin H. [8, p. 14]

Trebuie menţionat că, în fiecare din cele patru faze de dezvoltare, contabilitatea de gestiune a cunoscut o diversificare a conceptelor, obiectivelor şi funcţiilor acesteia ca ştiinţă în cadrul activităţii economice. Contabilitatea de

Scanned with OKEN Scanner

gestiune a evoluat de la o formă orientată spre costuri la calcularea costului produselor fabricate şi aplicarea bugetării şi a altor tehnici (standard-cost, analiza abaterilor, bugete flexibile), ulterior, devenind o ştiinţă orientată spre client şi la calcularea unor indicatori de performanţă strategică (ABC - costing, ABM, BS, Benchmarking, etc).

1.1.1. Cadrul conceptual privind contabilitatea de gestiune

În marea majoritate a cercetărilor în domeniu, punctul de plecare în studiul contabilităţii de gestiune, îl constituie modul în care aceasta este definită.

Analiza critică a literaturii de specialitate şi a reglementărilor contabile a permis identificarea a cinci abordări metodologico-organizaţionale de bază cu privire la definirea şi identificarea noţiunii „contabilitate de gestiune".

1. Contabilitatea de gestiune - contabilitate a costurilor. Această abordare prevede că sarcina de bază a contabilităţii de gestiune constă în colectarea, înregistrarea şi analiza costurilor de producţie. Astfel, savantul din România, Oprea C., defineşte contabilitatea de gestiune ca „reflectarea tuturor operaţiilor de colectare şi repartizare a cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricaţie, activităţi etc., decontarea producţiei obţinute, precum şi calculul costului de producţie al produselor fabricate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, inclusiv a producţiei în curs de execuţie" [71, p.17]. Aceeaşi opinie o împărtăşeşte şi alt economist din România, Caraiani C. [16, p.21]. Asemenea abordare o au şi profesorii din Federaţia Rusă, Kerimov V., care divizează contabilitatea în contabilitate financiară şi contabilitate de producere (a costurilor) [134, p.21] şi Antipova L., care, în lucrarea sa evidenţiază, funcţiile contabilităţii de producere (a costurilor) [106, p.34]. Savanţii americani, Horngren Ch., Datar S., Foster G., susţin că „contabilitatea costurilor furnizează informaţii pentru contabilitatea de gestiune şi contabilitatea financiară. Contabilitatea costurilor cuantifică şi raportează informaţii financiare şi nefinanciare legate de costul achiziţionării sau utilizării resurselor într-o organizaţie. Contabilitatea costurilor include acele componente ale contabilităţii de gestiune şi ale contabilităţii financiare, în care sunt colectate sau analizate informaţii referitoare la costuri" [37, p.3]. În opinia noastră, această abordare îngustează aria de aplicare a contabilităţii de gestiune, deoarece limitează funcţiile ei numai la calculaţia costului, deşi ele constituie o parte componentă importantă a acestea. Procesul decizional vizează un spectru larg de informaţie, de aceea, considerăm că obiectul contabilităţii de gestiune îl constituie nu numai costurile, ci şi alţi indicatori economici şi factori privind comportamentul consumatorului şi conjunctura pieţei care influenţează deciziile conducerii.

Scanned with OKEN Scanner

2. Contabilitatea de gestiune - parte componentă a managementului entității. În acest context, profesorul din Republica Moldova, Nederița A., susține că contabilitatea de gestiune „reprezintă un sistem de colectare și prelucrare a informațiilor privind gestiunea internă" [67, p.7]. Savantul din Federația Rusă, Gluşkov I., subliniază că, prin contabilitate de gestiune, „se înțelege informația utilizată de specialiști și serviciile interne ale întreprinderii la luarea deciziilor manageriale" [123, p.11]. Idei similare au colegii săi: Avrova I. [104, p.11], Bogatin Iu. [117, p.45] și profesorul Palii V., care relatează că accentul trebuie plasat „pe gestiune", dar nu pe „contabilitate", deoarece ultima constituie doar un instrument al sistemului de gestiune [153, p.91; 151, p.57]. Savantul englez Drury C. consideră că „contabilitatea de gestiune este un proces de pregătire a informației, necesară pentru desfășurarea activității de antreprenoriat, în scopul de luare a deciziilor, control și monitoring" [126, p.27]. Chartered Institute of Management Accountants din Marea Britanie, accentuează mai clar această afirmație susținând că „contabilitatea de gestiune este o parte integrantă a managementului ce se ocupă cu identificarea, prezentarea și interpretarea informațiilor" [3, p.6]. Aceste definiții orientează informația furnizată de contabilitatea de gestiune spre management și pun accentul pe procesul decizional. Deși acestea evidențiază unul din scopurile de bază ale contabilității de gestiune – adoptarea deciziilor, considerăm că abordarea dată ar putea fi completată cu elemente, ce țin de instrumentarul acesteia și modul de atingere a scopului, în vederea obținerii unor performanțe înalte.

3. Contabilitatea de gestiune - un subsistem al contabilității. Prin această abordare se pune accentul pe contabilitatea de gestiune ca parte componentă a contabilității entității, la modul general. Aceste idei le sunt caracteristice, îndeosebi, unor autori din Federația Rusă. Astfel, Nikolaeva O. și Șișkova T. menționează că contabilitatea de gestiune „reprezintă un subsistem al contabilității ce asigură managerii entității cu informațiile necesare pentru luarea deciziilor manageriale" [150, p.21]. Profesorul Șeremet A. subliniază că contabilitatea de gestiune „reprezintă un subsistem al contabilității, din cadrul uneia și aceleiași întreprinderi, care asigură administrația cu informațiile necesare pentru planificarea și controlul activității întreprinderii" [166, p.17]. Economiștii Jitluhina O. și Sadovoi A. susțin că „contabilitatea de gestiune reprezintă un subsistem al contabilității financiare având obiecte de evidență comune, și anume cheltuielile activităților și veniturile aferente acestora" [128]. În opinia economiștilor Hansen D., din SUA [173, p.916] și Grabarovschi L. din Republica Moldova, contabilitatea de gestiune „reprezintă un domeniu distinct în cadrul evidenței contabile, având drept obiectiv principal colectarea, măsurarea, prelucrarea și transmiterea informației pentru planificare (bugetare), calculație, control și analiza executării bugetelor în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale" [68, p.10]. Deși aceste abordări

Scanned with OKEN Scanner

indică orientarea contabilității de gestiune spre procesul decizional, aceasta este tratată ca o parte a contabilității, reducând legătura strânsă cu sistemul de management. Considerăm că această abordare îngustează tipul informațiilor prelucrate și furnizate, mai cu seamă, spre indicatorii financiar-contabili, utilizând, în mare parte, instrumente contabile, deși, în opinia noastră, contabilitatea de gestiune operează cu date variate din diferite sisteme atât din interiorul, cât și din exteriorul entității.

4. Contabilitatea de gestiune - un sistem informațional independent. Această abordare este susținută de mai mulți autori. Astfel, profesorul din România, Tabără N., susține că „contabilitatea de gestiune produce informațiile confidențiale, cuprinse în documente și analize destinate uzului intern al firmei folosit pentru conducerea operativă a acesteia, inclusiv corectarea din mers a eventualelor abateri de la parametrii estimați" [89, p.13]. Profesorul rus, Adamov N., definește contabilitatea de gestiune ca „un sistem de date și indicatori de calcul corelați, care reflectă funcționarea entității în calitate de subiect al activității de gestiune și sunt grupați pe întreprindere în ansamblu și pe subdiviziuni structurale" [105, p.7]. Aceeași ordine de idei o susțin și economiștii ruși Kerimov V., Selivanov P., Minina E. [134, p.16] și Sorokina R. [135, p.16]. O definiție similară găsim și la profesorul francez Bouquin H., în viziunea căruia „contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de informații contabile, care are în vedere să ajute managerii și influențează comportamentele prin modelarea relațiilor dintre resursele alocate consumate și finalitățile urmărite" [8, p.43]. Această opinie o susțin și economiștii autohtoni, Popovici A. și Cauș L., conform căreia contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de proceduri contabile și indicatori utilizați în scopul analizei economice, bugetării, calculației, normării, formării prețurilor etc., adică la luarea deciziilor fundamentate la diverse niveluri manageriale ale agentului economic [79, p.195].

În definițiile menționate, se arată, mai cu seamă, importanța informației furnizate de contabilitatea de gestiune prin analiza corelației dintre resursele utilizate și performanțele obținute. Aceste abordări pun accentul pe procesul furnizării unor informații și nu descriu funcțiile de analiză, control și monitorizare a contabilității de gestiune. În opinia noastră, contabilitatea de gestiune operează cu diferite instrumente, cum ar fi: bugetarea, controlul, având la bază atât informația financiară, cât și cea nonfinanciară, care ar putea completa definițiile de mai sus pentru o abordare mai completă.

5. Contabilitatea de gestiune - un sistem integrat de contabilitate autonom. Această abordare evidențiază o integrare la nivel de bază informațională și scop al componentelor procesului de gestiune: analiză, bugetare, control, evidență și decizii, realizate prin management, contabilitate financiară și contabilitate de gestiune. O tratare, în acest sens, se regăsește și în lucrările economistei din România, Avram M., și anume: „contabilitatea de

Scanned with OKEN Scanner

gestiune reprezintă procesul de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare şi transmitere a informaţiilor financiare şi nonfinanciare utilizate de management pentru realizarea funcţiilor de planificare, evaluare şi control în cadrul întreprinderii şi pentru asigurarea utilizării şi contabilizării corespunzătoare a resurselor acesteia" [1, p.91]. O idee similară este promovată şi de profesorii din Federaţia Rusă, Karpova T. [132, p.32-33], Atkinson Ă., Banker R., Kaplan R. [107, p. 26] şi Stajkova M., care afirmă că „contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem de evidenţă, planificare, control, analiză a veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor activităţii economice a întreprinderilor în volumul analitic necesar, de adoptare a deciziilor manageriale în scopul optimizării rezultatelor financiare pe termen lung şi scurt" [159, p.10-11]. De asemenea, şi economistul rus, Vasilieva L., susţine că „contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem complex de planificare, control şi analiză a informaţiei despre veniturile şi cheltuielile activităţii economice a entităţilor în volume analitice necesare pentru luarea deciziilor operative, optimizarea rezultatelor financiare pe termen lung şi scurt". [121, p. 9].

Generalizând abordările aferente noţiunii de contabilitate de gestiune, considerăm că ultima abordare este mai argumentată şi mai complexă, deoarece tratează conţinutul contabilităţii de gestiune ca pe un complex de componente cu privire la analiză, bugetare, control, evidenţă şi gestiune şi vizează realizarea obiectivelor tactice şi strategice ale entităţii. Din cele expuse mai sus, rezultă că, pentru a crea o imagine veridică a conceptului „contabilitate de gestiune", este necesară prezenţa tuturor elementelor definitorii.

Analizând abordările expuse mai sus, considerăm că definiţia contabilităţii de gestiune trebuie să reflecte mai profund conţinutul acesteia, şi poate fi formulată astfel: **contabilitatea de gestiune reprezintă un sistem integrat de contabilitate care asigură colectarea, prelucrarea, interpretarea şi prezentarea informaţiei financiare şi nonfinanciare în rapoartele manageriale, la orice nivel al entităţii, pentru a evalua, controla, planifica (bugeta) resursele activităţii, în scopul luării deciziilor şi elaborării recomandărilor, în vederea realizării performanţelor de natură tactică şi strategică.**

Noţiunea actuală de *contabilitate de gestiune* a apărut la mijlocul secolului al XX-ea în ţările anglo-saxone (SUA, Canada, Anglia) [116, p.78], cu denumirea de contabilitate managerială (Management Accounting), deoarece ea a fost creată prin combinarea a două discipline: contabilitatea şi managementul. Legătura strânsă dintre management şi contabilitate se explică prin influenţa caracteristicilor esenţiale ale managementului asupra contabilităţii, şi anume: funcţii, procese, nivele de management etc. În ţările europene, de regulă, se utilizează noţiunea „contabilitate de gestiune", în cadrul căreia, prin gestiune se înţelege gestionarea întregului patrimoniu al entităţii. Însă, economistul român Briciu S. susţine că „contabilitatea de gestiune este o componentă de bază a

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

contabilității manageriale" [9, p.57; 10, p.58]. Savantul român Caraiani C., de asemenea, face distincție între noțiunile „contabilitate de gestiune" și „contabilitate managerială, care este un concept mai larg" [16, p.21]. Deși diferența dintre aceste noțiuni ar fi la nivel de terminologie, acestea fiind sinonime, autorii consideră că, în Republica Moldova atît în mod oficial cît și neoficial, trebuie de folosit denumirea „contabilitate de gestiune", având în vedere că în Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007 este autorizată această denumire [45].

Dezvoltarea și perfecționarea contabilității de gestiune, în Republica Moldova, derivă din necesitatea armonizării contabilității cu Directivele Uniunii Europene și IFRS. Însă, cadrul legislativ actual al contabilității, la modul general, inclusiv al contabilității de gestiune, nu corespunde integral cerințelor economiei de piață, nu permite utilizatorilor de a obține volumul necesar de informații pentru luarea deciziilor și nu asigură transparența acestora [61, p.72].

În Republica Moldova, evoluția contabilității de gestiune cunoaște două etape:

- existența unei singure contabilități (a entității), fără divizarea acesteia în contabilitate financiară și contabilitate de gestiune (de la proclamarea Independenței în anul 1991 până în 1997). În această perioadă, contabilitatea, cu unele restructurări, continua să fie influențată de sistemul administrativ sovietic, care se caracteriza prin impunerea unor planuri și decizii la nivel centralizat, astfel, încât rolul acesteia în gestiunea entității era redus la minimum;
- contabilitatea de gestiune este separată de contabilitatea financiară (din 1998 până în prezent). Etapa este caracterizată de reforma contabilității, de la 1 ianuarie 1998, ceea ce a dus la o restructurare organizatorică și metodologică a sistemului contabil în întregime. Contabilitatea de gestiune a fost lansată prin Hotărârea Guvernului nr.1187 din 24 decembrie 1997 „Cu privire la reforma contabilității" și, ulterior, prin Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007, care definesc contabilitatea de gestiune ca un sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificarea, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor, în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale. Aceste date sunt utilizate numai pentru necesitățile interne ale întreprinderii, reprezintă un secret comercial și sunt inaccesibile pentru utilizatorii externi, destinate luării unor decizii concrete ce țin de gestiune [45].

În baza definițiilor ce țin de diferite abordări, putem afirma că contabilitatea de gestiune constituie obiectul unei definiții complexe, care trebuie să includă următoarele elemente de bază importante, cum ar fi: evidențierea unui proces de acumulare, prelucrare, furnizare și interpretare a informației; analiza și prelucrarea informației financiar-contabile și nonfinanciare; utilizarea

informaţiei cu caracter istoric şi a unor evenimente de perspectivă; depistarea abaterilor, cauzelor în vederea corectării şi optimizării activităţii atât a entităţii, în general, cât şi a unor subdiviziuni separate; adoptarea deciziilor operative şi de perspectivă.

1.1.2. Scopul, funcţiile şi importanţa contabilităţii de gestiune în procesul decizional

Analiza conceptului „contabilitate de gestiune" poate fi realizată prin studierea funcţiilor de bază, scopului şi corelaţiei cu procesul decizional etc. Evidenţierea doar a unui element nu permite formularea complexă a conceptului „contabilitate de gestiune", de aceea, considerăm că este oportun a analiza opiniile diferiţilor economişti privind *scopul* contabilităţii de gestiune, care ne permite să sistematizăm următoarele:

- prezentarea informaţiei privind datele efective şi planificate despre activitatea entităţii şi mediul extern pentru asigurarea posibilităţii luării deciziilor argumentate [137, p.16; 104, p.11];
- înregistrarea cheltuielilor de producţie şi calculaţia costurilor astfel, încât conducerea din diverse eşaloane ale entităţii să poată controla activitatea internă a acesteia şi să examineze condiţiile interne ale exploatării [72, p.11];
- acordarea asistenţei informaţionale managerilor din entităţi la luarea deciziilor operative, controlul, planificarea şi pronosticarea eficienţei economice, asigurarea bazei informaţionale pentru formarea preţurilor, selectarea celor mai eficiente căi pentru dezvoltarea întreprinderii [68, p.11,13];
- calcularea analitică a costurilor şi rezultatelor, bugetarea internă a activităţii întreprinderii; controlul de gestiune sau managerial privind costurile prestabilite şi abaterile de la aceste costuri [26, p. 19];
- asigurarea managerilor cu informaţia necesară în scopul luării deciziilor manageriale [167, p.310; 149, p.77].

În concluzie, vom menţiona că *scopul contabilităţii de gestiune* constă în furnizarea de informaţii privind activitatea entităţii pe sectoare, orientarea comportamentului persoanelor responsabile de diferite nivele [32, p.164], organelor de conducere, în scopul adoptării deciziilor viitoare cu caracter strategic şi operativ.

Conceptul *„contabilitate de gestiune"* trebuie analizat şi prin examinarea *sarcinilor* contabilităţii de gestiune, care, în literatura de specialitate, sunt tratate diferit.

Astfel, savantul francez, Chardone L., scoate în evidenţă următoarele sarcini de bază ale contabilităţii de gestiune: „calculul costului de producţie; analiza activităţii entităţii pe centre de responsabilitate; întocmirea bugetelor pe

Scanned with OKEN Scanner

termen lung şi scurt; alegerea metodei corecte de calculare a costurilor; evidenţa circulaţiei resurselor materiale şi a producţiei finite; analiza datelor rezultatului financiar cu datele contabilităţii de gestiune" [170, p.17]. Savantul din Federaţia Rusă, Kondrakov N., susţine că sarcinile de bază ale contabilităţii de gestiune sunt: „evidenţa mişcării materialelor, resurselor financiare; evidenţa veniturilor, cheltuielilor şi abaterilor de la norme şi standarde; determinarea rezultatelor financiare ale întreprinderii, precum şi ale altor subdiviziuni; controlul activităţii financiare a entităţii; planificarea activităţii financiare; întocmirea rapoartelor manageriale şi punerea lor la dispoziţia personalului de conducere pentru luarea deciziilor" [138, p.17]. Această opinie o susţine şi economistul din Federaţia Rusă, Martinenko E. [144, p.23-24].

Scopul şi sarcinile contabilităţii de gestiune sunt determinate de *funcţiile* acesteia. Referitor la *funcţiile* contabilităţii de gestiune savanţii au diferite păreri.

Astfel, profesorul din România, Caraiani D., evidenţiază următoarele funcţii: „calculul costului unitar al produselor fabricate; analiza corectă a costului pe procese şi operaţii, dar şi pe elemente de cost; identificarea pierderilor; planificare, decizie, control; elaborarea programelor de reducere a costului" [16, p.25]. Idei similare împartăşeşte şi colegul său, Bucşă R. [11, p.59]. Economiştii din Federaţia Rusă, Poma A. şi Covreacov D., remarcă următoarele funcţii: planificare, evidenţă, control, analiza activităţii economice a entităţii, justificarea deciziilor investiţionale [155, p.116]. Alţi savanţi din Federaţia Rusă, Kaverina O. şi Karpova T., au păreri diferite. Kaverina O. evidenţiază următoarele funcţii: „asigurarea cu informaţii relevante necesare gestionării businessului; formarea informaţiei necesare gestionării subdiviziunilor întreprinderii" [130, p.54]. Karpova T., însă, este de părere că funcţiile contabilităţii sunt: „planificarea, controlul, evaluarea îndeplinirii planului, stimularea şi revizuirea planurilor" [132, p.41]. Deşi opiniile de mai sus cuprind o varietate de funcţii, acestea nu fac referinţă la tendinţele actuale de dezvolare a contabilităţii de gestiune, care impun funcţii de coordonare a activităţii entităţii şi asigurare a unui echilibru informaţional între mediul intern şi extern.

Considerăm că funcţiile contabilităţii de gestiune trebuie privite mai larg decât la nivel informaţional, de aceea, susţinem opinia economiştilor autohtoni Cuşmăunsă R. [17, p.16] şi Grabarovschi L. [68, p.13], care identifică următoarele funcţii: „asigurarea cu informaţii pentru bugetare; formarea informaţiei pentru reţeaua internă de comunicare; controlul operativ şi evaluarea rezultatelor activităţii; luarea deciziilor manageriale pe termen lung şi coordonarea dezvoltării întreprinderii". Contabilitatea de gestiune evoluează de la un sistem de informaţii bazate pe activitatea internă la un set de variabile externe (concurenţă, factori politici, economici, sociali etc.) legate de strategia de dezvoltare a entităţii.

În baza investigaţiilor, analizei funcţiilor şi scopului contabilităţii de

Scanned with OKEN Scanner

gestiune, conceptul „contabilitate de gestiune" se poate de sistematizat astfel (figura 1.2).

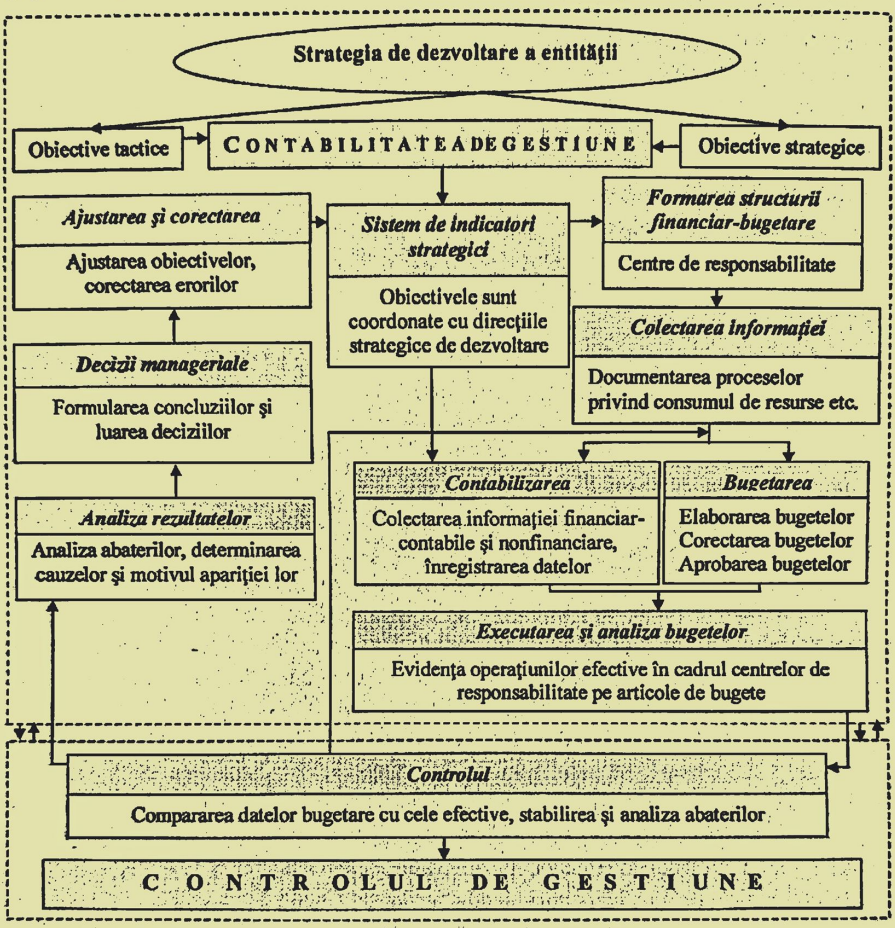

Strategia de dezvoltare a entității
Obiective tactice
CONTABILITATEA DE GESTIUNE
Obiective strategice
Ajustarea și corectarea
Ajustarea obiectivelor, corectarea erorilor
Sistem de indicatori strategici
Obiectivele sunt coordonate cu direcțiile strategice de dezvoltare
Formarea structurii financiar-bugetare
Centre de responsabilitate
Colectarea informației
Documentarea proceselor privind consumul de resurse etc.
Decizii manageriale
Formularea concluziilor și luarea deciziilor
Contabilizarea
Colectarea informației financiar-contabile și nonfinanciare, înregistrarea datelor
Bugetarea
Elaborarea bugetelor
Corectarea bugetelor
Aprobarea bugetelor
Analiza rezultatelor
Analiza abaterilor, determinarea cauzelor și motivul apariției lor
Executarea și analiza bugetelor
Evidența operațiunilor efective în cadrul centrelor de responsabilitate pe articole de bugete
Controlul
Compararea datelor bugetare cu cele efective, stabilirea și analiza abaterilor
CONTROLUL DE GESTIUNE

Figura 1.2. Conceptul contabilității de gestiune
Sursa: elaborat de autori

Analizând figura de mai sus, observăm că conceptul „contabilitate de gestiune" are ca priorități asigurarea unui sistem informațional util adoptării deciziilor. Ca urmare, se realizează un „feed back" (legătură inversă) cu sistemul managerial al entității prin identificarea abaterilor dintre nivelul planificat și efectiv, fapt care impune corectarea ulterioară a obiectivelor și planurilor. Analiza și controlul rezultatelor trebuie să funcționeze ca o reacție inversă, care să asigure o îmbunătățire a activității tuturor subdiviziunilor entității.

Studiul a demonstrat că contabilitatea de gestiune se realizează prin

Scanned with OKEN Scanner

intermediul *funcţiilor de bază*: planificare, organizare, analiză, înregistrare, monitorizare, control şi decizii. În acest caz, contabilitatea de gestiune constituie un instrument pentru conducerea entităţii, cu ajutorul căruia managementul adoptă decizii corecte, operative şi calitative.

Totodată, analizând figura 1.2, rezultă că „pentru efectuarea unei planificări corecte, controlul indicatorilor bugetaţi şi identificarea contribuţiei fiecărui element al entităţii este necesară formarea unei structuri financiare ale entităţii bazate pe centrele de responsabilitate care reprezintă un ansamblu de elemente dependente între ele, care formează un tot organizat, având un grad de autonomie în utilizarea şi optimizarea resurselor de care dispun" [81, p.16].

Ca urmare a formării structurii financiare a entităţii, în baza centrelor de responsabilitate, au loc planificarea şi controlul rezultatelor activităţii entităţii şi formarea bugetului prin care se stabileşte strategia de dezvoltare a entităţilor de producţie, în condiţii de concurenţă şi instabilitate, se analizează şi se controlează activitatea subdiviziunilor structurale.

Unul din elementele de bază al contabilităţii de gestiune este evidenţa costurilor legate de fabricarea producţiei (executarea lucrărilor, prestarea serviciilor). Din acest motiv, prima etapă de organizare corectă a contabilităţii de gestiune constă în stabilirea criteriilor de clasificare a costurilor de producţie.

Clasificarea costurilor a fost investigată pe larg de specialiştii în domeniu atât autohtoni, cât şi străini, fiind relevată în literatura de specialitate. Vom menţiona cercetările privind clasificarea costurilor efectuate de savanţii autohtoni: Ţurcanu V. [97, p. 5], Bugaian L. [12, p. 10], Grabarovschi L. [68, p. 24-29], Cuşmăunsă R. [17, p. 33] şi străini: Drury C. [127, p.26], Horngren C. [37, p.42], Caraiani C. [16, p.40], Oprea C. [71, p.18, 28], Şeremet A. [166, p. 32], Nikolaeava O. [150, p. 24], Vahruşina M. [118, p. 57], Kerimov V. [133, p.18], Karpova T. [132, p.109], Kondrakov N. [138, p. 285].

În consecinţă, putem concluziona că informaţiile privind costurile servesc mai multor scopuri, şi anume:

a) la utilizarea lor în contabilitatea financiară (costul de intrare, costul produselor fabricate sau de prelucrare a stocurilor, costul complet, costul de distribuire şi costul perioadei);

b) la luarea deciziilor (cost de oportunitate, cost relevant, cost ireversibil);

c)la aprecierea (măsurarea) şi gestionarea performanţelor (costuri ascunse, costuri controlabile).

Un rol important le revine clasificării şi analizei costurilor de producţie pe centre de responsabilitate prin divizarea acestora în controlabile şi necontrolabile, care permite formarea unui sistem de analiză şi control al costurilor de producţie pe locuri de apariţie şi în funcţie de structura organizaţională a entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

În opinia mai multor autori costurile controlabile, sunt costurile mărimea cărora depinde de nivelul de reglementare al acestora din partea managerului, iar costurile necontrolabile, sunt costurile asupra cărora managerul unui centru de responsabilitate nu poate influenţa [120, p.84; 70, p.28; 17, p.48]. Astfel, consumul materiilor prime şi materialelor poate fi un cost controlabil la nivelul unui centru de cost, cum ar fi secţia de producţie, în cazul în care acesta se datorează utilizării iraţionale de către personalul productiv şi un cost necontrolabil, dacă este cauzat de calitatea nesatisfăcătoare a materiilor prime. Totodată, costurile necontrolabile, la nivelul centrului de cost, sunt controlabile la nivele de gestiune mai înalte [100, p.28].

Aceasta asigură identificarea specificului adoptării deciziilor la diferite etape de prelucrare a informaţiei. Cercetarea metodelor moderne de calculaţie şi gestiune a costurilor, în special a metodei ABC-costing, a dus la o nouă divizare a costurilor. Considerăm oportună clasificarea costurilor în funcţie de destinaţia acestora în *cheltuieli (costuri) aferente activităţilor şi cheltuieli (costuri) aferente operaţiilor*. Cheltuielile (costurile) aferente activităţilor cuprind cheltuielile divizate după funcţiile de bază executate de entitate, care au fost identificate de autor, ca: aprovizionare, producere, distribuire, administrare, iar cheltuielile (costurile) aferente proceselor se referă la operaţiile din cadrul activităţilor (de ex. planificarea achiziţiilor, încheierea contractelor, etc).

La etapa actuală, o problemă a organizării corecte a contabilităţii de gestiune este clasificarea mai corectă a costurilor care trebuie analizate sub diferite aspecte, pentru a fi utile procesului decizional. În acest context, prezintă interes clasificarea costurilor în raport cu stocurile, efectuată de economistul din Republica Moldova, Grabarovschi L., care le divizează în costuri de lansare a stocurilor, costuri de menţinere şi costuri suplimentare [31, p.363].

Astfel, rolul contabilităţii de gestiune de a calcula şi a analiza costul de producţie, de a adopta decizii manageriale oportune şi a planifica activitatea curentă, se mai completează cu prezentarea şi realizarea obiectivelor strategice de performanţă operaţională a întreprinderilor [101, p.203]. Actualmente, în ţările cu economie avansată, a crescut importanţa managementului strategic, care a influenţat determinarea locului şi rolului contabilităţii de gestiune, ceea ce a dus la apariţia unei noi direcţii – *contabilitatea de gestiune strategică,* care are scopul de a orienta gestiunea entităţii spre realizarea sarcinilor performante viitoare.

Particularităţile contabilităţii de gestiune strategice se axează pe scopul acesteia, în special, de a prezenta informaţia necesară elaborării strategiei de gestiune a entităţii [127, p. 871], a întocmi rapoarte strategice de trecut, prezent şi viitor; de a folosi o analiză strategică; de a utiliza sistemul de planificare, programare, bugetare [164, p. 69], fiind orientată spre a controla executarea planului strategic de dezvoltare a întreprinderii [109, p. 75]. Economistul rus Grişin R. susţine că, „contabilitatea de gestiune strategică este un subsistem al contabilităţii de gestiune, care asigură gestiunea întreprinderii cu informaţii despre

Scanned with OKEN Scanner

mediul extern, orientate spre perspective pe termen lung [124, p. 143]. Abordările menţionate se încadrează în dezvoltarea modernă a contabilităţii de gestiune, dar considerăm că o definiţie amplă trebuie să cuprindă o îmbinare a elementelor tradiţionale cu componentele privind strategia şi misiunea de dezvoltare a entităţii.

Pentru o prezentare mai elocventă a esenţei noţiunilor „contabilitate de gestiune actuală" şi „contabilitate de gestiune strategică", este necesară evidenţierea unor elemente-cheie ale acestora (tabelul 1.1).

Tabelul 1.1.

Caracteristici comparative ale contabilităţii de gestiune la momentul actual şi contabilităţii de gestiune strategice

Criteriul de comparare	*Contabilitatea de gestiune strategică*	*Contabilitatea de gestiune actuală*
Scopul evidenţei	• Luarea deciziilor strategice	• Luarea deciziilor operative şi curente
Obiectul de studiu	• Patrimoniul, procese, rezultate, resurse, competenţe-cheie şi ca-pacităţi de importanţă strategică	• Costuri, rezultate, sectoare, secţii, produse în parte
Indicatori de măsurare	• Indicatori financiari şi non-financiari	• Indicatori financiari şi nonfinanciari
Instrumente de lucru	• Metode de calculaţie moderne: ABC-costing, Target-costing, Kaizen-costing etc.	• Metode de calculaţie tradiţionale
Analiza costurilor	• Analiza factorială a costurilor care va permite rezolvarea problemei de poziţionare strategică pe piaţă	• Utilizarea preponderentă a metodei de divizare a costurilor în variabile şi constante
Analiza mediului intern	• Concentrarea analizei asupra factorilor interni corelaţi cu cei externi	• Analiza factorilor interni de bază
Analiza mediului extern	• Monitorizarea permanentă a factorilor externi	• Se efectuează de la caz la caz
Utilizatorii informaţiei	• Limitat: Conducerea de vârf, managerii de nivel superior, părţi interesate din exterior	• Limitat: Managerii de nivel mediu şi înalt
Decizii la nivel administrativ	• Orientarea spre decizii strategice şi controlul realizării acestora	• Orientarea spre decizii interne, operative şi doar parţial la cele strategice
Modul de furnizare a informaţiei	• Reglementarea procedurii de acces şi protecţie a informaţiilor	• Generarea informaţiilor conform perioadelor de raportare planificată stabilite

Sursa: elaborat de autori după Blajenkova N. [113, p. 72]

Scanned with OKEN Scanner

În baza tabelului 1.1, se poate concluziona că contabilitatea de gestiune strategică, în comparaţie cu contabilitatea de gestiune la momentul actual, vizează abordări şi decizii de ordin strategic, prin aplicarea unui instrumentar mai variat şi analize mai complexe ale tuturor factorilor economici, iar diferenţele dintre ele constau în următoarele:

- Obiectivul contabilităţii de gestiune strategice constă în furnizarea de informaţii pentru realizarea obiectivelor strategice ale entităţii, analiza şi controlul procesului de realizare a acestora, iar al contabilităţii de gestiune actuale, în furnizarea de informaţii pentru obiective pe termen scurt şi termen mediu;
- La luarea deciziilor în cadrul contabilităţii de gestiune strategică, se analizează factorii macro-, mezo- şi micro-mediu, iar contabilitatea de gestiune actuală analizează în special factorii micro-mediului;
- Utilizatorii informaţiei contabilităţii de gestiune strategice sunt, în mare parte, managementul de nivel superior, iar utilizatorii de informaţii în cadrul contabilităţii de gestiune actuală – managementul de nivel mediu şi inferior;
- În cadrul contabilităţii de gestiune strategice sunt utilizate, în principal, metode economico-matematice şi metode de prognoză, metode de discontare a valorilor (Balanced Scorecard, benchmarking, management strategic al costurilor etc.), în timp ce contabilitatea de gestiune actuală operează cu metodele tradiţionale de contabilitate şi de calcul al costurilor de producţie (metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda normativă etc.);
- La interpretarea informaţiei, în cadrul contabilităţii de gestiune strategică sunt analizate riscurile de viitor, în timp ce contabilitatea de gestiune actuală ignoră riscurile sau le analizează tangenţial;
- Obiectul de studiu al contabilităţii de gestiune strategică poate fi un tot întreg sau o parte din întreg, iar în contabilitatea de gestiune actuală, de obicei, se studiază doar părţi ale întregului (costurile, rezultatele, centrele de responsabilitate, tipurile de activităţi etc.).

Contabilitatea de gestiune are ca proces final adoptarea deciziilor. Adoptarea deciziilor corecte este posibilă, în primul rând, dacă informaţia furnizată în acest scop respectă asemenea caracteristici, precum: „realismul, complexitatea, claritatea, fiabilitatea, oportunitatea, dinamismul, adaptabilitatea, utilitatea" [11, p.36; 136, p.40]. Informaţia financiar-contabilă constituie un element indispensabil în procesul de gestionare a unei întreprinderi. Savanţii din Republica Moldova, Ţurcanu V., Golocialova I., Ştahovschi A., susţin că: „informaţia contabilă îi ajută pe manageri să planifice şi să controleze activitatea companiei" [99, p.8]. Informaţiile furnizate de contabilitate stau la baza deciziilor curente operative sau strategice, inclusiv cu privire la dezvoltarea investiţională, acurateţea şi relevanţa acestora fiind influenţată, în mod direct sau indirect, de atingerea unui obiectiv sau

Scanned with OKEN Scanner

a unor ţinte propuse [103, p.60]. De aceeaşi părere sunt savantul francez Colasse B. [18, p.171], profesorul din România, Mitrea G. [59, p.56] şi economiştii din Federaţia Rusă, Nikiforova N., Samarskaia E. [149,p.76] şi Musin S. [146, p.170].

La nivelul unei entităţi, contabilitatea reprezintă cel mai important element al sistemului informaţional, deoarece deciziile manageriale, în mare parte, sunt analizate şi luate pe baza informaţiilor furnizate de contabilitate; permit managerilor şi utilizatorilor externi de informaţii să aibă o imagine a întregii entităţi; realizează legătura cu celelalte componente ale sistemului informaţional al întreprinderii, prin integrarea informaţiilor privind aceste activităţi într-o bază comună [35, p.10]. Deci, informaţia furnizată de contabilitatea de gestiune nu se limitează doar la calcularea costurilor de producţie ca un complex de operaţii economice trecute, ci şi la elaborarea costurilor standard sau normate şi la luarea deciziilor privind reducerea şi eliminarea pierderilor, eliminarea costurilor de achiziţie a bunurilor, creşterea productivităţii muncii, sistarea activităţilor nerentabile etc. [102, p.174].

O problemă actuală, în practica contabilă autohtonă, este clasificarea şi contabilizarea veniturilor doar în conturile contabilităţii financiare, cu excepţia adaosului comercial, cu toate că managementul are nevoie de informaţii privind veniturile pe tipuri de produse, clienţi, zone geografice, tipuri de reduceri. Făcând referinţă la conceptul „contabilitatea de gestiune strategică", care are ca scop realizarea performanţelor entităţii şi impune analiza nu numai a informaţiei ce ţine de costuri, ci şi a veniturilor şi rezultatelor, propunem schema clasificării veniturilor în scopuri de gestiune (figura 1.3).

Clasificarea veniturilor prezentată în figura 1.3., precum şi evaluarea şi recunoaşterea acestora în contabilitatea de gestiune, sunt importante şi utile în procesul decizional, în scopul elaborării diferitelor direcţii de dezvoltare şi variante de acţiuni tactice şi strategice. Importantă nu este doar stabilirea structurii şi mărimii costurilor, ci şi corelarea acestora cu veniturile pe care le-au generat pentru evaluarea performanţelor. Abordarea veniturilor sub aspect managerial influenţează deciziile cu privire la optimizarea veniturilor pe tipuri de activităţi, formarea politicii fiscale a entităţii, stabilirea mărimii reale a unor încasări viitoare, aplicarea metodelor de discontare a fluxurilor de avantaje economice, stabilirea contribuţiei diferitelor tipuri de produse sau centre de responsabilitate la acoperirea costurilor fixe şi obţinerea profitului, corelarea veniturilor şi costurilor (cheltuielilor) diferitelor activităţi sau produse în scopul stabilirii rezultatelor financiare pe segmente şi activităţi, analiza corelaţiei cost-volum-profit; formarea preţurilor în scopul stabilirii unui sortiment de produse sau mărfuri profitabile; modelarea diferitelor variante de dezvoltare strategică a entităţii; luarea deciziilor manageriale eficiente; analiza şi bugetarea corectă în scopul stabilirii unor tendinţe dinamice de obţinere a veniturilor şi de suportare a costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

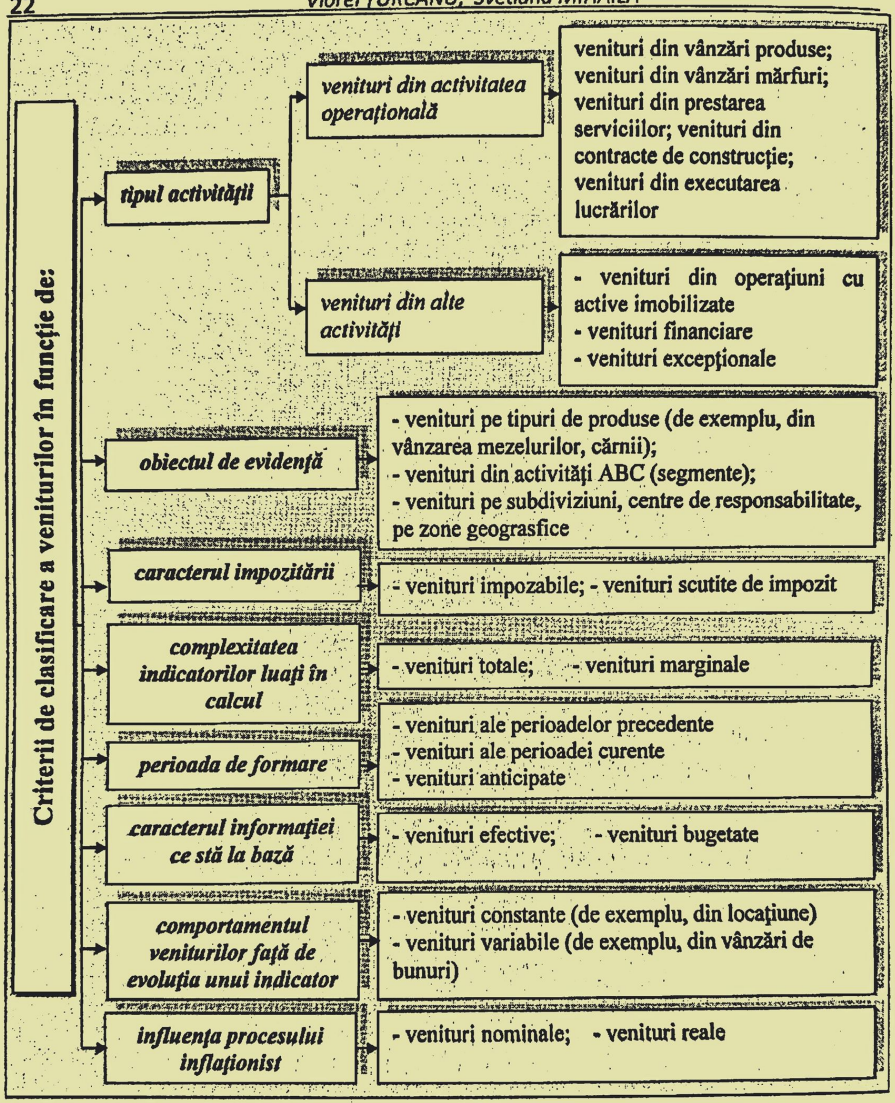

Criterii de clasificare a veniturilor în funcție de:
tipul activității
venituri din activitatea operațională
venituri din vânzări produse; venituri din vânzări mărfuri; venituri din prestarea serviciilor; venituri din contracte de construcție; venituri din executarea lucrărilor
venituri din alte activități
- venituri din operațiuni cu active imobilizate
- venituri financiare
- venituri excepționale
obiectul de evidență
- venituri pe tipuri de produse (de exemplu, din vânzarea mezelurilor, cărnii);
- venituri din activități ABC (segmente);
- venituri pe subdiviziuni, centre de responsabilitate, pe zone geograsfice
caracterul impozitării
- venituri impozabile; - venituri scutite de impozit
complexitatea indicatorilor luați în calcul
- venituri totale; - venituri marginale
perioada de formare
- venituri ale perioadelor precedente
- venituri ale perioadei curente
- venituri anticipate
caracterul informației ce stă la bază
- venituri efective; - venituri bugetate
comportamentul veniturilor față de evoluția unui indicator
- venituri constante (de exemplu, din locațiune)
- venituri variabile (de exemplu, din vânzări de bunuri)
influența procesului inflaționist
- venituri nominale; - venituri reale

Figura 1.3. Clasificarea veniturilor în cadrul contabilității de gestiune
Sursa: elaborat de autori

În contextul celor menționate, contabilitatea de gestiune strategică are ca obiectiv realizarea performanțelor entității, fapt ce impune ca obiect de evidență și analiză toate elementele care asigură dezvoltarea eficientă a entității.

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Fundamente teoretice privind controlul de gestiune

În condiţiile schimbărilor frecvente ale mediului şi ale concurenţei puternice, devine actuală şi necesară elaborarea unor noi mecanisme şi instrumente de gestiune, ce ar permite o reacţie adecvată a entităţii la schimbările din exterior. Aceste instrumente trebuie să asigure furnizarea de informaţii reale şi în termenele stabilite atât utilizatorilor interni, cât şi celor externi, care ar contribui la adoptarea deciziilor eficiente.

Pentru a garanta o gestiune eficientă a entităţii, este necesară aplicarea unui sistem de gestiune şi control, care ar cuprinde toate domeniile de activitate, inclusiv mediul înconjurător şi nemijlocit factorii de influenţă externă. Astfel, problema principală, în asigurarea eficienţei maxime a sistemului de control, constă în adaptarea acestuia la structura organizaţională a entităţii, care determină şi divizarea responsabilităţilor în cadrul entităţii economice. Pornind de la condiţiile create, în economia modernă, practica internaţională a elaborat un concept nou - **controlul de gestiune**, care înglobează toţi factorii necesari pentru asigurarea unei gestionări eficiente.

1.2.1. Evoluţia conceptelor şi teoriilor privind controlul de gestiune

Noţiunea de control, în linii generale, provine de la expresia latină „contra rolus", care înseamnă verificarea actului original, după duplicatul care se încredinţează, în acest scop, unei alte persoane [9, p. 343], iar în limba franceză *„controle"* înseamnă a supraveghea, a domina, a pilota, a dirija continuu, în limba engleză „to control", însemnă a controla, a regla, a gestiona [11, p.90, 91].

Controlul, ca disciplină şi sferă de activitate, a cunoscut o evoluţie şi dezvoltare atât prin forme şi proceduri, cât şi prin rolul şi obiectivele sale în activitatea economică a entităţilor.

Primii paşi şi încercări de a stabili conceptele de bază ale controlului, din punct de vedere istoric, au fost făcute de economistul italian Fabio Besta (1845-1923), care a formulat idei revoluţioniste pentru timpurile în care trăia, vizând contabilitatea ca mijloc de control [175].

În literatura de specialitate se menţionează faptul, că la sfârşitul secolului XIX începutul secolului XX, anume SUA a cunoscut cele mai rapide ritmuri de dezvoltare economică care au impus ca o necesitate apariţia şi utilizarea unui nou instrument de gestiune. Astfel, economiştii Taylor (1911) şi Fayol (1918), au atribuit conducerii întreprinderii funcţia de control [42, p.11].

Un alt pas în evoluţia noţiunii de control a fost efectuat de profesorul american Anthony R. N. de la Harvard Business School, care în scopul

Scanned with OKEN Scanner

organizării şi funcţionării mai eficiente a întreprinderii abordează în lucrările sale domeniul controlului de gestiune [89, p.233].

Evoluţia în timp a teoriei controlului de gestiune poate fi reprezentată printr-o succesiune a următoarelor concepţii axate pe: evidenţa contabilă; sistemul de informare; gestiune, în care o atenţie specială este acordată planificării, controlului şi coordonării, până la etapa actuală de formare a unei concepţii bazate pe strategia de dezvoltare a entităţii. Astfel, în dezvoltarea sa, controlul de gestiune a cunoscut etapele prezentate în tabelul 1.2.

Tabelul 1.2.

Etapele de dezvoltare a controlului de gestiune

Etape	Direcţia de dezvoltare	Caracteristici evolutive ale controlului
Până în 1930	Abordare ca activitate de control	O formă de control, care are scopul de a verifica adecvarea unei norme prestabilite la rezultatul unei acţiuni [42, p.11].
Anii 1930–1970	Abordare ca funcţie a contabilităţii	Prin intermediul contabilităţii, ca mijloc al controlului economic, sunt studiate mişcările de valori legate de acţiuni privind conducerea, gestiunea şi controlul agenţilor economici [42, p.11]. Controlul de gestiune este procesul prin care conducătorii se asigură că resursele sunt obţinute şi utilizate cu eficacitate în scopul atingerii obiectivelor organizaţiei [16, p. 234].
Anii 1970–1980	Abordarea ca sistem informaţional	Controlul de gestiune - parte a sistemului informaţional de gestiune bazat pe întregul sistem de obiective ale întreprinderii, fapt ce lărgeşte considerabil baza controlului de gestiune.
Anii 1980–2000	Teoria navigării strategice	Controlul este axat pe procesul de gestiune, fiind un instrument care constituie o parte integrantă a sistemului de gestiune, încercându-se efectuarea unei analize sistematice şi complete a fundamentelor teoretice ale controlului de gestiune prin care se realizează obiectivele sale informaţionale şi de coordonare.
Anii 2000–până în prezent	Teoria echilibrului mediului intern cu cel extern	Controlul de gestiune este concentrat asupra suportului analitico-informaţional pentru gestiunea strategică, deoarece anume la acest nivel este posibilă asigurarea eficienţei întreprinderii pe viitor, oferind asistenţă managerilor la soluţionarea aspectelor ce ţin de planificarea strategică, control şi analiză.

Sursa: elaborat de autori după Ionaşcu I. [42, p.11], Caraiani C. [16, p. 234]

Deci, putem concluziona că, în primele etape de dezvoltare, controlul era destinat contabilităţii, având ca sarcină urmărirea realizării scopurilor acesteia, iar, ca urmare a evoluţiei istorice a contabilităţii, el devine un element valoros al

Scanned with OKEN Scanner

activităţii de gestiune. Controlul nu numai că deţine un rol funcţional, ci şi funcţia de motivare a deciziilor operaţionale şi nemijlocit producerea de informaţii. Ulterior, îmbinând toate aceste elemente, controlul a devenit un instrument eficient pentru gestiunea corectă şi eficientă a entităţii.

În Republica Moldova, noţiunea „control de gestiune" se dezvoltă după obţinerea independenţei ţării. Începând cu anul 1997, odată cu aprobarea Concepţiei reformei contabilităţii, prin Hotărârea Guvernului nr. 1187 din 24.12.1997, a fost adoptată contabilitatea de gestiune, în cadrul căreia controlul constituie o funcţie de bază a acesteia.

Controlul de gestiune a evoluat pe măsura consolidării rolului şi importanţei sale în cadrul managementului. Obiectivul principal – orientarea gestiunii în direcţia realizării obiectivelor entităţii – a rămas neschimbat, iar obiectul, sarcinile şi funcţiile controlului de gestiune au fost doar ajustate cu nişte precizări. După o analiză a abordărilor înaintate de numeroşi autori, s-a reuşit delimitarea a trei concepte privind controlul de gestiune.

Primul concept defineşte controlul **drept mijloc şi funcţie a contabilităţii de gestiune** (figura 1.4).

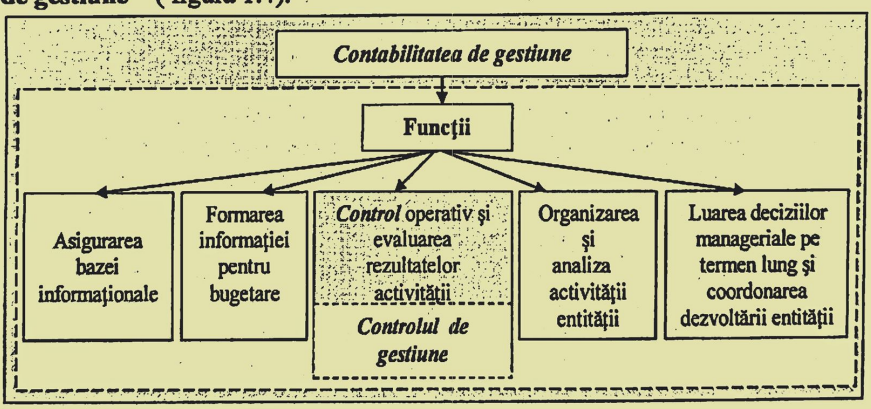

Contabilitatea de gestiune
Funcţii
Asigurarea bazei informaţionale
Formarea informaţiei pentru bugetare
Control operativ şi evaluarea rezultatelor activităţii
Controlul de gestiune
Organizarea şi analiza activităţii entităţii
Luarea deciziilor manageriale pe termen lung şi coordonarea dezvoltării entităţii

Figura 1.4. Controlul de gestiune ca funcţie a contabilităţii de gestiune
Sursa: elaborat de autori

Trebuie menţionat că mai mulţi autori au făcut încercări de a echivala aceste două noţiuni „contabilitate de gestiune-control", deşi, la etapa actuală, controlul este privit, pe de o parte, ca funcţie, iar, pe de altă parte, ca un sistem de sine stătător. Savantul din România, Ionaşcu I., susţine că „controlul de gestiune s-a studiat mai întâi ca o tehnică de calcul şi control, fiind limitat la contabilitatea analitică" [42, p.18]. În opinia cercetătorilor ruşi, Filipiev D. şi Bespalova I., „fiecare fapt sau eveniment aparte al contabilităţii, la fel ca şi însăşi contabilitatea, în ansamblu, înseamnă, mai întâi de toate, verificarea corectitudinii acţiunilor economice întreprinse"[165, p.64].

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, contabilităţii i se atribuia un rol principal în activitatea unei entităţi, controlul fiind doar un mijloc al evidenţei, care asigură corectitudinea reflectării operaţiunilor economice pentru a atinge scopurile propuse. În acelaşi context, unii specialişti autohtoni afirmă că „controlul presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor şi corectării divergenţelor" [68, p.10; 17, p.17]. Autorul Bulgaru V., susţine că „drept bază unică şi autentică pentru aplicarea controlului de gestiune serveşte informaţia furnizată de contabilitatea de gestiune" [15, p.76].

O atenţie deosebită se acordă şi rolului bugetelor în sistemul de control. Astfel, savantul Grabarovschi L., dezvăluie necesitatea întocmirii bugetelor pe centre de responsabilitate şi expune ideea că controlul presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor şi corectării divergenţelor [31, p.364,365; 68, p.10]. Profesorul Ţurcanu V., susţine, că „la început controlul avea ca scop verificarea îndeplinirii unor norme prestabilite. Mai tîrziu acest obiectiv s-a concretizat prin controlul bugetar" [96, p.333]. Aceleaşi idei le promoveaează şi economistul din România, Epuran M. [29, p .34]. Din cele redate mai sus, rezultă că controlul şi planificarea sunt nişte elemente strâns legate între ele, conturându-se ideea că parametrii planificaţi (bugetaţi) trebuie să se compare cu mărimile efective şi să se aprecieze executarea îndeplinirii lor, fapt realizat prin control. Considerăm că abordările în cauză diminuează rolul şi locul controlului de gestiune, deoarece acesta operează preponderent cu informaţia furnizată de contabilitatea de gestiune, analizează date deja înregistrate, iar la etapa actuală, trebuie luate în considerare toate direcţiile de activitate şi îmbinate evenimentele trecute cu factorii de viitor.

Odată cu dezvoltarea economiei, controlul de gestiune a evoluat, modificându-şi obiectivele în funcţie de necesităţile şi cerinţele managementului. Ca urmare, se evidenţiază **al doilea concept,** care constă în faptul că controlul de gestiune este privit ca **un subsistem al managementului strategic,** ce finalizează procesul decizional. Momentul final al ciclului de management este controlul, cu ajutorul căruia se determină rezultatul influenţei exercitate asupra obiectului gestionat (figura 1.5).

Acest concept privind controlul de gestiune este susţinut de savantul moldovean, Bugaian L., care enunţă că „controlul este o sarcină de management importantă, în special pentru managementul de nivel mediu şi operaţional şi poate fi definit ca proces de asigurare a dezvoltării acţiunilor conform planului" [12, p.53]. De aceeaşi părere este şi economistul român Mazarachi C., care afirmă că „controlul se manifestă ca funcţie a conducerii, contribuind la îmbinarea şi reglarea intereselor individuale şi sociale, într-un ansamblu unitar" [47, p.258]. Profesorul, Ţurcanu V., de asemenea menţionează, ca unul din cuncepte „controlul de gestiune ca instrument al managementului strategic" [96, p.335].

Scanned with OKEN Scanner

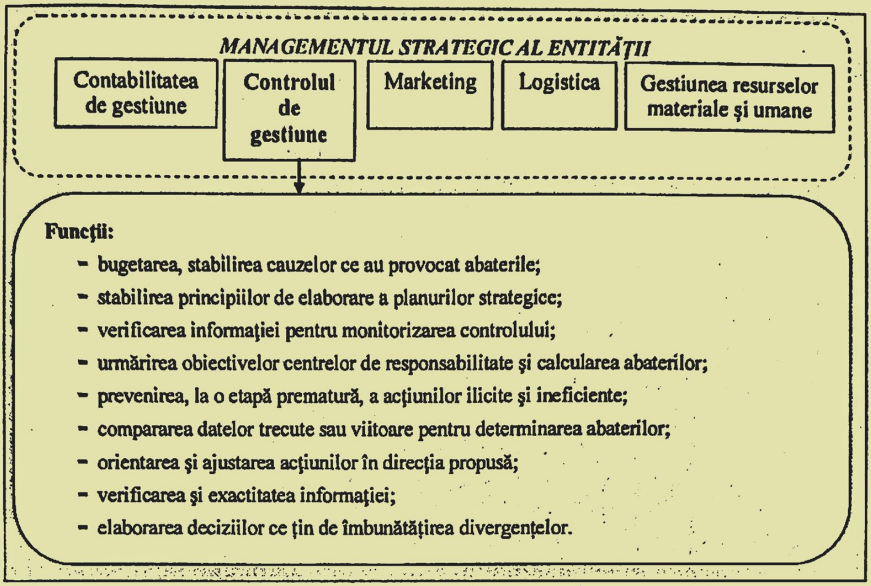

MANAGEMENTUL STRATEGIC AL ENTITĂȚII
Contabilitatea de gestiune
Controlul de gestiune
Marketing
Logistica
Gestiunea resurselor materiale și umane
Funcții:
- bugetarea, stabilirea cauzelor ce au provocat abaterile;
- stabilirea principiilor de elaborare a planurilor strategice;
- verificarea informației pentru monitorizarea controlului;
- urmărirea obiectivelor centrelor de responsabilitate și calcularea abaterilor;
- prevenirea, la o etapă prematură, a acțiunilor ilicite și ineficiente;
- compararea datelor trecute sau viitoare pentru determinarea abaterilor;
- orientarea și ajustarea acțiunilor în direcția propusă;
- verificarea și exactitatea informației;
- elaborarea deciziilor ce țin de îmbunătățirea divergențelor.

Figura 1.5. Controlul de gestiune ca funcție a managementului strategic
Sursa: elaborat de autori

La fel și savantul autohton Bajerean E. susține că, „controlul de gestiune este în serviciul unei strategii și se sprijină pe un ansamblu de tehnici care au în comun participarea la distanță a comportamentelor, pe baza unor indicatori cuantificați (în unitate monetară sau fizică)" [3, p.175]. Acest concept privind controlul de gestiune reflectă „legătura inversă" a oricărui proces de management, cu ajutorul căruia sistemul de management obține informația necesară despre situația reală a entității economice și nivelul de executare a deciziilor manageriale.

În opinia noastră, abordările menționate fac parte din conceptele clasice legate de perioada de dezvoltare economică. Însă, în condițiile modificărilor frecvente ale mediului economic, incertitudinii viitorului și necesității gestionării factorilor de risc, tendinței de stabilitate și armonizare cu factorii externi, necesității coordonării intereselor interne cu cele ale instituțiilor externe, entitatea este impusă să reacționeze prompt și să caute tehnologii și sisteme noi de gestiune.

Acestea au condus la formularea celui **de-al treilea concept**, care tratează **controlul de gestiune ca sistem autonom de gestiune al entității** (figura 1.6). Potrivit acestui concept, controlul de gestiune constituie un instrument și o parte integrantă a sistemului de gestiune al entității, pe care îl coordonează.

Scanned with OKEN Scanner

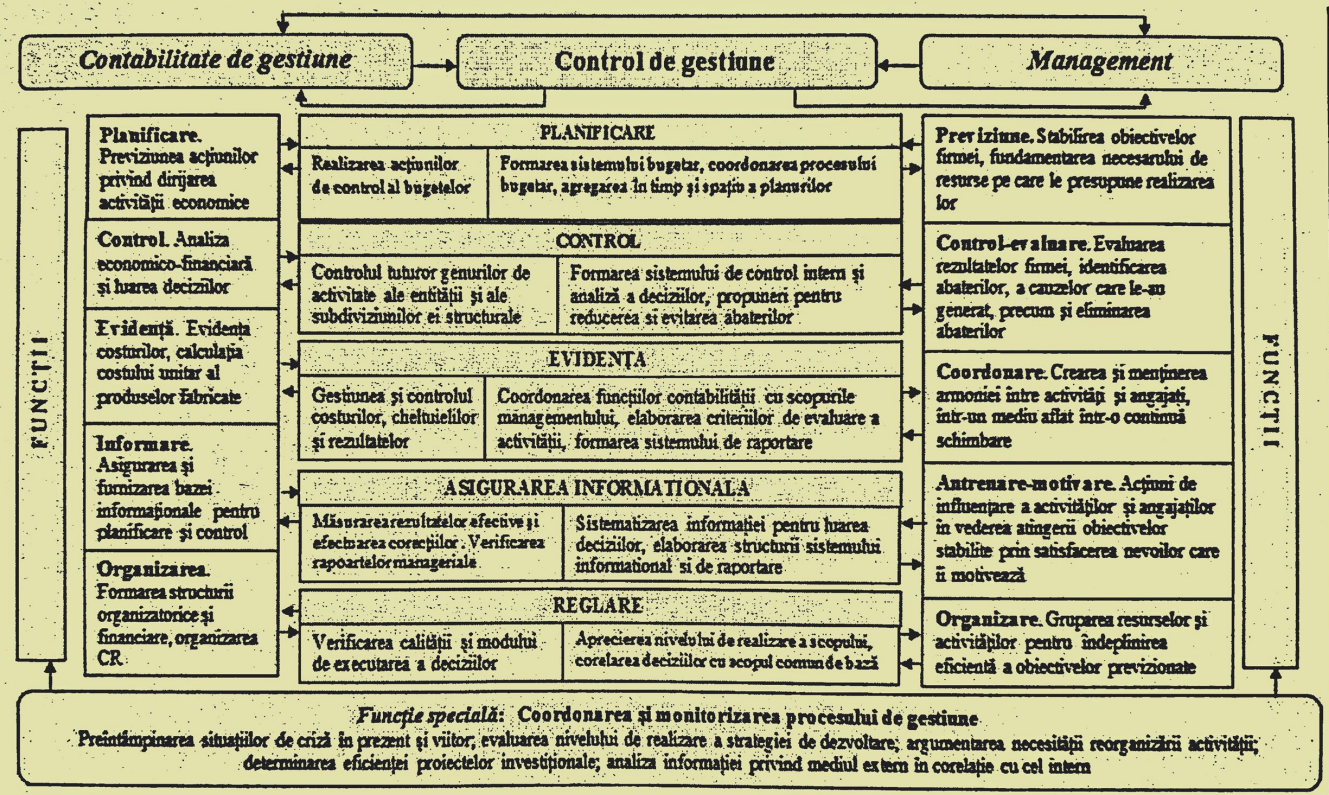

Contabilitate de gestiune
Control de gestiune
Management
FUNCȚII
Planificare. Previziunea acțiunilor privind dirijarea activității economice
Control. Analiza economico-financiară și luarea deciziilor
Evidență. Evidența costurilor, calculația costului unitar al produselor fabricate
Informare. Asigurarea și furnizarea bazei informaționale pentru planificare și control
Organizarea. Formarea structurii organizatorice și financiare, organizarea CR
PLANIFICARE
Realizarea acțiunilor de control al bugetelor
Formarea sistemului bugetar, coordonarea procesului bugetar, agregarea în timp și spațiu a planurilor
CONTROL
Controlul tuturor genurilor de activitate ale entității și ale subdiviziunilor ei structurale
Formarea sistemului de control intern și analiză a deciziilor, propuneri pentru reducerea și evitarea abaterilor
EVIDENȚA
Gestiunea și controlul costurilor, cheltuielilor și rezultatelor
Coordonarea funcțiilor contabilității cu scopurile managementului, elaborarea criteriilor de evaluare a activității, formarea sistemului de raportare
ASIGURAREA INFORMAȚIONALĂ
Măsurarea rezultatelor efective și efectuarea corecțiilor. Verificarea rapoartelor manageriale
Sistematizarea informației pentru luarea deciziilor, elaborarea structurii sistemului informațional și de raportare
REGLARE
Verificarea calității și modului de executarea a deciziilor
Aprecierea nivelului de realizare a scopului, corelarea deciziilor cu scopul comun de bază
Previziune. Stabilirea obiectivelor firmei, fundamentarea necesarului de resurse pe care le presupune realizarea lor
Control-evaluare. Evaluarea rezultatelor firmei, identificarea abaterilor, a cauzelor care le-au generat, precum și eliminarea abaterilor
Coordonare. Crearea și menținerea armoniei între activități și angajați, într-un mediu aflat într-o continuă schimbare
Antrenare-motivare. Acțiuni de influențare a activităților și angajaților în vederea atingerii obiectivelor stabilite prin satisfacerea nevoilor care îi motivează
Organizare. Gruparea resurselor și activităților pentru îndeplinirea eficientă a obiectivelor previzionate
FUNCȚII
Funcție specială: Coordonarea și monitorizarea procesului de gestiune
Preîntîmpinarea situațiilor de criză în prezent și viitor, evaluarea nivelului de realizare a strategiei de dezvoltare; argumentarea necesității reorganizării activității; determinarea eficienței proiectelor investiționale; analiza informației privind mediul extern în corelație cu cel intern

Figura 1.6. Controlul de gestiune ca sistem autonom de gestiune al entității
Sursa: elaborată de autori

Scanned with OKEN Scanner

Acesta este tratat ca un mijloc de a aduna şi de a folosi informaţii pentru a susţine şi a coordona deciziile de planificare şi control în cadrul unei entităţi şi pentru a îndruma comportamentul managerilor şi al angajaţilor, care asigură dacă deciziile direcţionare, luate în diferite sectoare ale entităţii, sunt coerente între ele şi că, pe termen scurt, acestea duc la îndeplinirea obiectivelor strategice (Horngren C. (SUA) [37, p.822], Şeremet A. (Federaţia Rusă) [166, p.400], Briciu S. (România) [9, p.344], Bârsan M. (România), [6, p.53], [16, p.238]).

În acest context, savanţii Anthony R. (SUA) [16, p.234]., Iacob C. (România) [41, p.17], Tabără N. (România) [89, p. 15], Ionaşcu I. (România) [42, p.14], Tostogan P., (Republica Moldova) [93, p. 58], Gervais M. (Franţa) [171, p.21] definesc controlul de gestiune ca pe un ansamblu de procese prin care managerii se asigură că resursele sunt obţinute şi utilizate cu eficienţă şi pertinenţă, conform obiectivelor organizaţiei, iar acţiunile se desfăşoară în sensul strategiei definite. Profesorul american, Horngren C., susţine că „controlul cuprinde întreprinderea acţiunilor de implementare a deciziilor de planificare şi alegerea modului în care vor fi evaluate performanţele şi informaţiile de furnizat pentru a sprijini luarea deciziilor viitoare" [37, p. 7].

Acest concept presupune o independenţă a controlului de gestiune, însă având legături funcţionale cu contabilitatea de gestiune. În acelaşi timp, acesta asigură managementul cu informaţii în scopul luării deciziilor.

În concluzie a celui de al trei-lea concept (figura 1.6.), rezultă că controlul de gestiune, situat la intersecţia dintre evidenţă, suport informaţional, control şi coordonare, ocupă un loc deosebit în gestiunea entităţii. El uneşte într-un tot întreg toate aceste funcţii, integrându-le şi coordonându-le, asigură trecerea entităţii la un nivel calitativ nou. În opinia autorilor, acest concept direcţionează controlul de gestiune spre procesele economice tratate de contabilitatea de gestiune şi mai puţin este orientată spre managementul entităţii.

Autorii susţin al treilea concept, deoarece acesta abordează controlul de gestiune ca pe o îmbinare a proceselor de evidenţă, planificare, control şi management, fiind un sistem care integrează relaţiile de organizare şi gestiune a tuturor sferelor de activitate pentru atingerea obiectivelor operative şi strategice.

Fiecare concept, indiferent de perioada formării sale, îşi are adepţii săi, de aceea, în literatura contemporană, sunt analizate un şir de abordări ale noţiunii „control de gestiune", precum şi ale obiectivelor, sarcinilor, funcţiilor acestuia.

În concluzie, având la bază conceptele (abordările) menţionate mai sus, putem formula o definiţie proprie a controlului de gestiune.

Controlul de gestiune reprezintă o totalitate de instrumente şi metode de gestiune operativă şi strategică, care furnizează informaţie pentru actul decizional prin integrarea proceselor de planificare, evidenţă, analiză şi control îndreptate spre identificarea riscurilor de activitate şi variantelor optime de gestiune a acţiunilor de realizare a obiectivelor şi performanţelor entităţii.

Deşi există numeroase opinii în această direcţie, un singur fapt este evident: în

Scanned with OKEN Scanner

teoria şi practica gestiunii entităţii, a apărut un instrument calitativ nou, cu alte cuvinte, avem de-a face cu un proces de integrare a metodelor tradiţionale de planificare, evidenţă, control şi analiză într-un sistem unic de obţinere, prelucrare şi generalizare a informaţiei şi de procesul de luare a deciziilor manageriale.

Generalizând cele sus-menţionate şi rezultatele cercetărilor efectuate, putem menţiona că controlul de gestiune este un instrument care:

- indică o legătură dintre resursele consumate şi eficienţa obţinută;
- permite managementului să asigure dacă deciziile direcţionare luate în diferite sectoare ale entităţii sunt coerente între ele şi, pe termen scurt, acestea duc la îndeplinirea obiectivelor strategice [6, p. 53; 9, p. 344];
- asigură coerenţa dintre strategie şi gestiunea curentă a entităţii;
- asigură cu date administraţia, prezentând, în sens comparativ, indicatorii efectivi şi cei planificaţi ce contribuie la adoptarea deciziilor tactice şi strategice;
- înglobează atât ansamblul de acţiuni întreprinse, cât şi adoptările organizaţionale şi elementele de informare care facilitează procesul în cauză;
- stabileşte gradul în care acţiunile întreprinse corespund strategiei.

1.2.2. Controlul de gestiune: elemente structurale şi rolul acestuia în gestiunea entităţii

Controlul de gestiune, ca sistem de gestiune al activităţii entităţii, coordonează şi integrează eforturile diferitelor servicii şi subdiviziuni în vederea realizării sarcinilor stabilite. El abordează întregul spectru de probleme legate de procesul de realizare a obiectivelor întreprinderii: planificarea, pregătirea bugetelor, evidenţa managerială, analiza şi controlul devierilor rezultatelor reale ale activităţii în raport cu cele preconizate, precum şi elaborarea deciziilor manageriale optime.

Prezintă importanţă faptul că se conturează conexiunea dintre controlul de gestiune şi strategie. Aceasta se constată în momentul în care controlul trebuie să analizeze dacă deciziile luate sunt corecte şi dacă conduc la atingerea obiectivelor strategice. După cum s-a menţionat, controlul de gestiune constituie un important instrument în luarea deciziilor, contribuind la elaborarea planurilor strategice şi urmărind aplicarea acestora.

Controlul de gestiune, alături de alte ştiinţe (managementul, marketingul şi contabilitatea de gestiune), constituie un sistem de gestiune al entităţii.

Un interes deosebit prezintă legătura noţiunilor *gestiune* şi *control*, care sunt strâns legate între ele. De altfel, este imposibil să gestionezi fără să controlezi. Acest fapt este fundamental, deoarece permite înţelegerea naturii procesului de gestiune şi rolului procedurilor de control în acest proces [89, p. 213]. Complexitatea noţiunii de control derivă din faptul că întreprinderea este privită ca un sistem deschis spre exterior, în care se disting asemenea

Scanned with OKEN Scanner

subsisteme, precum: tehnologic (întreprinderea propriu-zisă); de decizie (de conducere); de informare [80, p. 6].

În opinia noastră, corelaţia de bază dintre contabilitate şi control, constă în faptul că contabilitatea constituie o bază informaţională, acumulează şi generalizează informaţia financiar-contabilă, care este necesară controlului şi invers. Pentru realizarea sarcinilor specifice contabilităţii, se efectuează controlul proceselor economice ce au loc într-o entitate economică. Deoarece controlul de gestiune se corelează cu contabilitatea de gestiune, în tabelul 1.3, sunt prezentate unele aspecte comparative între ele.

Tabelul 1.3.

Aspecte comparative ale contabilităţii şi controlului de gestiune

Contabilitatea de gestiune	*Controlul de gestiune*
1. Scop	
✓ Asigurarea managerilor cu informaţii necesare în procesul planificării corespunzătoare, gestiunii şi controlului efectiv	✓ Realizarea obiectivelor(strategiilor) globale şi locale ale entităţii (obiectivul suprem fiind menţinerea stabilităţii şi dezvoltarea cu succes a entităţii)
2. Obiective	
✓ Planificarea acţiunilor prin care se urmăreşte dirijarea activităţii economice în viitor ✓ Calculul costului unitar al produselor ✓ Formarea structurii organizatorice şi financiare a entităţii, asigurarea realizării scopurilor propuse ✓ Asigurarea bazei informaţionale ✓ Controlul procesului de urmărire şi de comparare a rezultatelor efective cu cele planificate ✓ Luarea deciziilor – procesul de selectare a unui curs de acţiune din câteva alternative existente	✓ Realizarea acţiunilor de control în cadrul sistemului contabil ✓ Asigurarea garanţiei atingerii scopurilor propuse ✓ Folosirea corectă a resurselor pentru obţinerea rezultatului propus ✓ Măsurarea rezultatelor efective şi efectuarea corecţiilor în cazul devierii lor de la standarde ✓ Controlul tuturor genurilor de activitate ale organizaţiei şi ale subdiviziunilor ei structurale
3. Funcţiile	
✓ Determinarea costurilor produselor, serviciilor, activităţilor pe centre de responsabilitate ✓ Determinarea unor rezultate analitice pe produse şi sectoare de activitate Furnizarea informaţiilor necesare întocmirii bugetelor şi crearea bazei de date pentru exercitarea controlului de gestiune ✓ Furnizarea informaţiilor utilizate pentru măsurarea performanţelor la nivelul diferitelor structuri ale entităţii	✓ Verificarea exactităţii şi oportunităţii informaţiei ✓ Verificarea informaţiei pentru monitorizarea controlului ✓ Orientarea şi ajustarea acţiunilor în direcţia propusă ✓ Prevenirea, la o etapă prematură, a acţiunilor ilicite şi neeficiente ✓ Urmărirea obiectivelor centrelor de responsabilitate şi calcularea abaterilor ✓ Compararea datelor trecute sau viitoare pentru determinarea abaterilor ✓ Atingerea altor scopuri propuse

Scanned with OKEN Scanner

✓ Înregistrarea operaţiunilor privind colectarea costurilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, subdiviziuni, faze de fabricaţie etc. ✓ Alegerea celor mai eficiente direcţii de dezvoltare a entităţii	
4. Instrumente de bază	
✓ Rapoarte manageriale ale responsabililor pe centre ✓ Datele colectate, înregistrate şi transmise pentru gestiunea entităţii ✓ Sistemul de bugete ✓ Costurile	✓ Bugetare şi control bugetar ✓ Rapoarte privind informaţia contabilă şi extracontabilă ✓ ABC-costing ✓ ABC-XYZ ✓ Balanced Scorecard ✓ Rapoarte manageriale
5. Sarcini	
✓ Asigurarea efectuării corecte şi oportune a înregistrărilor contabile ✓ Responsabilitatea de organizarea şi funcţionarea în bune condiţii a contabilităţii ✓ Calculul costului de producţie; ✓ Analiza activităţii întreprinderii pe centre de responsabilitate; ✓ Întocmirea bugetelor pe termen lung şi scurt ✓ Alegerea metodei corecte de calculare a costurilor ✓ Evidenţa circulaţiei resurselor materiale, resurselor financiare şi a produselor ✓ Analiza datelor contabilităţii financiare cu datele contabilităţii de gestiune	✓ Asigurarea utilizării raţionale a resurselor materiale, umane, financiare ✓ Identificarea abaterilor, cauzelor abaterilor, precum şi a peroanelor responsabile ✓ Adoptarea deciziilor privind corectarea abaterilor ✓ Reglarea şi controlul aspectelor de producţie şi financiare ale activităţii entităţii ✓ Planificarea (operativă, strategică, investiţională) ✓ Urmărirea respectării bugetului ✓ Controlul (compararea indicatorilor preconizaţi cu cei reali, analiza devierilor, analiza avantajelor şi deficienţelor)

Sursa: elaborat de autori

Controlul de gestiune permite managementului entităţii să se asigure că deciziile luate în diferite sectoare ale entităţii sunt coerente între ele şi duc la îndeplinirea obiectivelor strategice, precum şi că resursele sunt utilizate cu eficienţă.

Pentru realizarea scopului propus, controlul de gestiune integrează cunoştinţe din diverse discipline: strategie, resurse umane, gestiune financiară, contabilitate financiară, marketing. Sursa de informaţie la efectuarea controlului constă în rapoartele interne şi informaţia analitică acumulată în conturile de gestiune (figura 1.7).

Scanned with OKEN Scanner

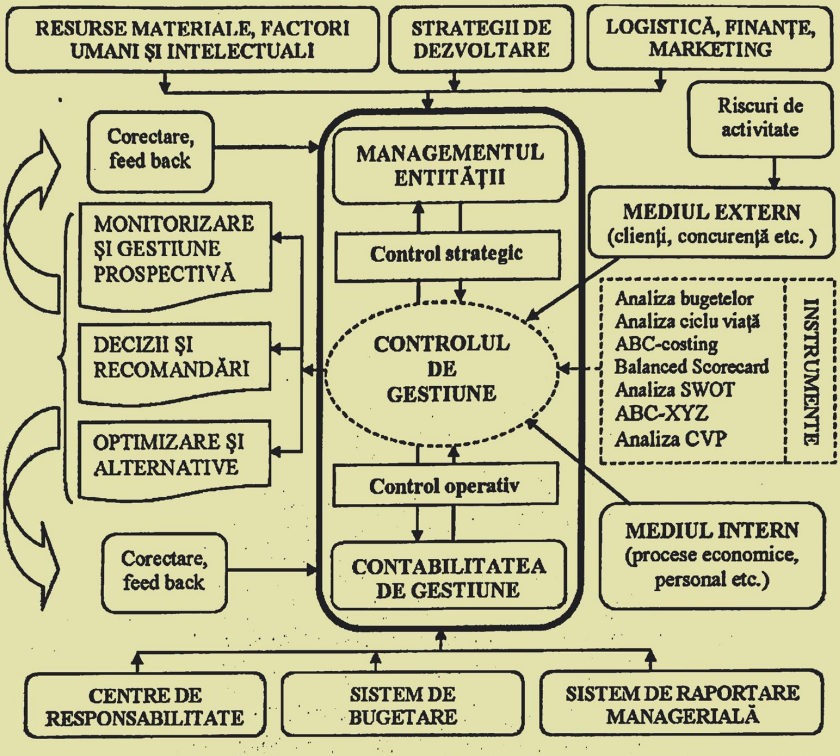


Figura 1.7. Locul controlului de gestiune în cadrul entităţii şi corelaţia componentelor acestuia

Sursa: elaborat de autori

În consecinţă, considerăm că *sistemul de control de gestiune* reprezintă un ansamblu de procese de identificare şi management al riscurilor de activitate a căror sarcină principală constă în organizarea fluxurilor şi operaţiunilor tehnologice şi informaţionale astfel, încât obiectivele entităţii să fie realizate în condiţii de cheltuieli minime.

Unul din obiectivele controlului de gestiune operativ constă în formarea bugetului general al entităţilor şi subdiviziunilor, care reprezintă o prognoză detaliată a operaţiunilor financiare viitoare.

Elementul de bază al sistemului de control bugetar îl reprezintă calculul „abaterilor" valorilor efective de la cele prognozate. Fundamentul esenţial pentru funcţionarea controlului de gestiune „feed back" îl reprezintă conştientizarea faptului că apar abateri în urma modificărilor ce au avut loc în mediul intern şi cel extern. Abaterile urmează să fie privite ca motive pentru elaborarea măsurilor de ajustare, prin efectuarea cărora să se asigure realizarea obiectivelor planificate sau adaptarea la condiţiile schimbate.

Controlul de gestiune, propriu fiecărei firme, poate şi trebuie să îmbrace forma

Scanned with OKEN Scanner

controlului anticipat, a controlului operativ-curent şi a controlului ulterior [41, p.37]. Efectuarea controlului de gestiune este legată nemijlocit de bugetare, de aceea, putem defini trei tipuri ale controlului, în funcţie de perioada şi scopurile controlului, sub aspect de *control prebugetar, control curent şi control postbugetar,* obiectivele, sarcinile şi rezultatele cărora sunt prezentate în anexa 1.

În cadrul entităţii economice, controlul de gestiune poate fi clasificat după diferite criterii: în funcţie de luarea deciziilor, de procesul bugetar şi de momentul efectuării care sunt prezentate în figura 1.8.

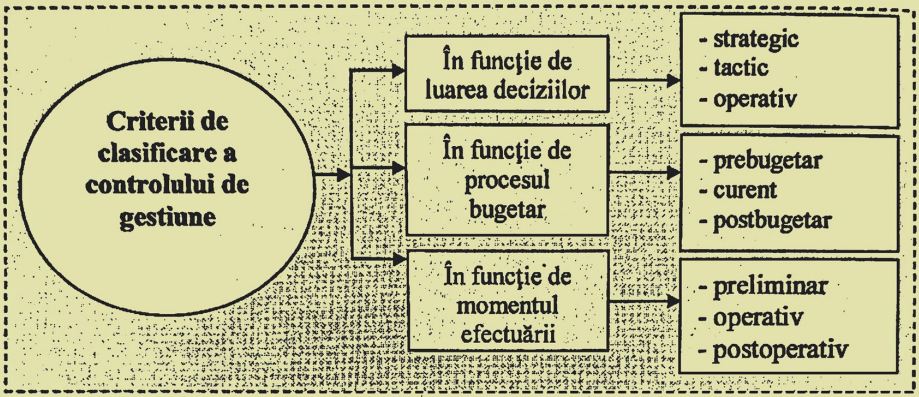


Figura 1.8. Clasificarea controlului de gestiune în cadrul entităţii economice
Sursa: elaborat de autori

Pentru a atinge obiectivele propuse de către entitate, managerii sunt puşi în situaţia de a adopta unele decizii. Orice entitate dispune de un ansamblu de instrumente, care au rolul de a asigura calitatea deciziilor şi a acţiunilor întreprinse, numit şi control organizaţional. Astfel, în funcţie de teritoriul de aplicare a controlului şi de nivelurile de decizie, distingem control strategic, control de gestiune şi control operaţional. Corelaţia dintre decizii şi tipurile de control sunt prezentate în figura 1.9.

În consecinţă, controlul de gestiune serveşte ca legătură între controlul strategic şi controlul operaţional, asigurând corelaţia între strategie şi gestiunea curentă a unei entităţi. Dacă ne referim la controlul operaţional şi cel strategic, ele se deosebesc prin diapazonul temporal ocupat. Astfel, controlul operaţional îşi realizează funcţiile într-un interval de timp scurt (de până la un an), iar controlul strategic – într-un interval de timp mediu sau mare. Pentru controlul strategic cele mai importante momente sunt coordonarea şi controlul tuturor etapelor de gestiune strategică, ca proces şi sistem. Acesta coordonează funcţiile planificării strategice. Sarcina finală a planificării strategice constă în asigurarea continuităţii în activitatea entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

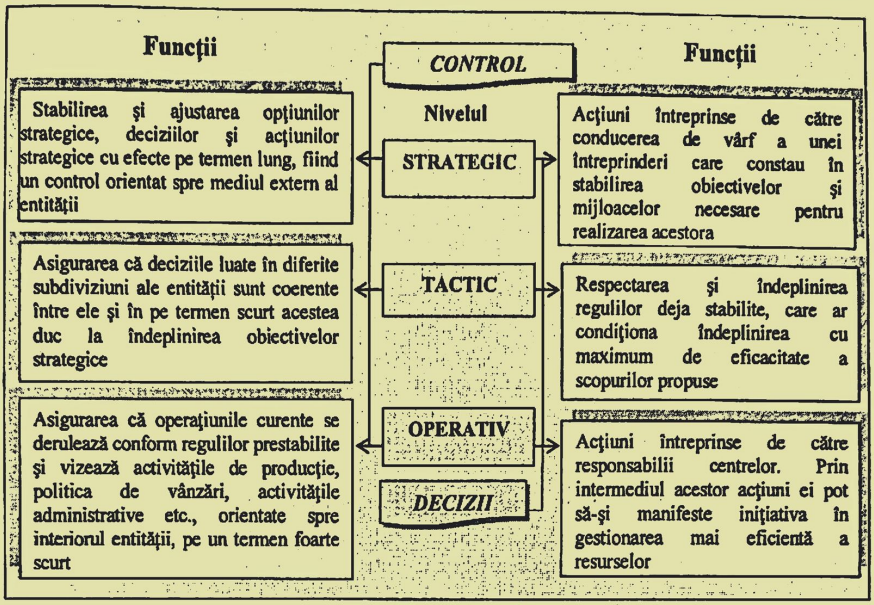

Funcţii
CONTROL
Funcţii
Stabilirea şi ajustarea opţiunilor strategice, deciziilor şi acţiunilor strategice cu efecte pe termen lung, fiind un control orientat spre mediul extern al entităţii
Nivelul
STRATEGIC
Acţiuni întreprinse de către conducerea de vârf a unei întreprinderi care constau în stabilirea obiectivelor şi mijloacelor necesare pentru realizarea acestora
Asigurarea că deciziile luate în diferite subdiviziuni ale entităţii sunt coerente între ele şi în pe termen scurt acestea duc la îndeplinirea obiectivelor strategice
TACTIC
Respectarea şi îndeplinirea regulilor deja stabilite, care ar condiţiona îndeplinirea cu maximum de eficacitate a scopurilor propuse
Asigurarea că operaţiunile curente se derulează conform regulilor prestabilite şi vizează activităţile de producţie, politica de vânzări, activităţile administrative etc., orientate spre interiorul entităţii, pe un termen foarte scurt
OPERATIV
DECIZII
Acţiuni întreprinse de către responsabilii centrelor. Prin intermediul acestor acţiuni ei pot să-şi manifeste iniţiativa în gestionarea mai eficientă a resurselor

Figura 1.9. Corelarea nivelului de decizii cu procesul de control
Sursa: elaborat de autori după Ionaşcu I. [43, p.12]

Modul de exercitare şi organizare a contabilităţii de gestiune şi controlului de gestiune într-o entitate depinde de marimea entităţii, specificul activitatii, abilităţile şi competenta echipei manageriale.

Într-o *entitate mare*, se recomandă organizarea contabilităţii de gestiune şi controlului de gestiune de o manieră funcţională. Într-o astfel de configuraţie, contabilitatea de gestiune şi controlul de gestiune este subordonat direcţiei de conducere a entităţii, cu rolul de asistare a deciziei, dar intervine şi ca factor de consiliere a celorlalte funcţiuni ale entităţii. Exercitarea controlului de gestiune într-o entitate mare va avea loc separat de contabilitatea de gestiune.

Într-o *entitate mica sau mijlocie* de regulă, contabilitatea de gestiune şi controlul de gestiune este formalizat. Cel mai mult, acesta este organizat în cadrul Departamentului de contabilitate sau a Departamentului financiar, dacă există. Exercitarea controlului de gestiune într-o entitate mică sau mijlocie, de obicei este pare componentă a contabilităţii de gestiune.

În multe entităţi mici şi chiar mijlocii, sistemul informaţional este puţin dezvoltat şi nu se organizează o adevărată contabilitate de gestiune, funcţia de gestiune fiind realizată prin adaptarea contabilităţii financiare şi la unele nevoi informaţionale ale managerului. De aceea, în aceste entităţi, controlul de gestiune este asigurat de manager (conducătorul entităţii) împreună cu contabilul - şef.

Scanned with OKEN Scanner

II. ABORDĂRI METODOLOGICO - APLICATIVE ALE CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

Contabilitatea de gestiune nu este numai o contabilitate a costurilor cu funcţii de asigurare cu informaţii privind activitatea economică, ci o activitate în cadrul managementului care are obiective de a *gestiona dezvoltarea strategică a entităţii.* O abordare în acest sens face profesorul **Henry Bouquin:** "contabilitatea de gestiune este un sistem informaţional contabil care trebuie să ajute managerii şi să influenţeze comportamentele prin modelarea relaţiilor dintre resursele alocate (consumate) şi finalităţile urmărite" [8, p.3].

Noile strategii de dezvoltare a entităţilor impun aplicarea unor metode noi avansate de calculaţie şi gestiune a costurilor, prin care nu se efectuează doar calcularea costurilor, ci şi analiza, controlul şi gestiunea lor, corelarea cu strategia şi performanţele entităţii. Metodele tradiţionale de calculaţie a costului nu sunt coordonate cu necesităţile şi scopurile entităţilor de producţie, deoarece, fiind axate, pe calculaţia costului de producţie, furnizează, preponderent, informaţii cu privire la mărimea efectivă a costurilor legate de procesul de fabricare. La etapa actuală, practica de contabilizare a operaţiunilor în cadrul centrelor de responsabilitate, nu asigură suficient cu informaţie detaliată despre locul de apariţie a costurilor, sursa de obţinere a rezultatelor, precum şi abaterile de la indicatorii bugetaţi.

Modernizarea contabilităţii de gestiune, pe lângă aplicarea procesului de bugetare şi sistemului de raportare managerială, presupune revizuirea şi ajustarea conturilor de gestiune la necesităţile entităţilor de producţie, care ar permite contabilizarea veniturilor, costurilor şi cheltuielilor în cadrul centrelor de venit şi profit, precum şi determinarea abaterilor, ar asigura furnizarea unor informaţii mai ample managerilor de orice nivel.

2.1. Organizarea contabilităţii de gestiune pe centre de responsabilitate

Contabilitatea pe centre de responsabilitate reprezintă un model bazat pe principiile gestiunii eficiente, conceput şi aplicat cu eficacitate, ca urmare a proceselor de descentralizare a administrării entităţii şi delegării unor obligaţii managerilor de nivel inferior, care sunt responsabili şi motivaţi de obţinerea unor rezultate înalte.

Problema principală a contabilităţii pe centre de responsabilitate constă în generalizarea datelor privind costurile şi rezultatele activităţii pe locuri de apariţie a acestora, stabilirea abaterilor pentru indicatorii de eficienţă şi a persoanei responsabile de acestea. Realizarea acestui scop este posibilă prin întocmirea bugetelor şi rapoartelor privind executarea bugetelor în care datele efective se compară cu cele planificate pe fiecare loc de apariţie a costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.1. Caracteristica generală, clasificarea şi structura centrelor de responsabilitate în corelaţie cu procesul de producţie

Organizarea contabilităţii şi controlului de gestiune pe centre de responsabilitate trebuie să se bazeze pe structura financiară a entităţii.

Structura financiară reprezintă sistemul ierarhic al centrelor de responsabilitate, în cadrul întregii entităţi, care influenţează modul de formare a rezultatelor financiare şi repartizarea responsabilităţilor pentru obţinerea lor, asigură realizarea politicilor contabile manageriale, urmărirea mişcării resurselor financiare, materiale, umane şi evaluarea eficienţei afacerii pe elemente componente şi în ansamblu pe entitate.

Structura financiară se deosebeşte de structura organizatorică prin faptul că aceasta:

- se bazează pe relaţiile financiare şi economice între centrele de responsabilitate şi subdiviziuni, iar cea organizatorică – pe specializarea funcţională;
- reflectă ierarhia responsabilităţilor, iar structura organizatorică – ierarhia subordonării;
- este legată de interesele economice, iar cea organizatorică – de interesele funcţionale, personale şi sociale.

La etapa actuală, la entităţile de producţie, se conturează o problemă legată de lipsa unei structuri financiare optime, care să asigure un flux de informaţii şi un circuit al documentelor necesar controlului şi actului decizional.

Problemele dezvoltării teoriei, metodologiei şi practicii contabilităţii costurilor pe centre de responsabilitate au fost abordate în cercetările economistului englez Drury K. [127, p.567], savantului american Horngren C. [37, p.215], economiştilor ruşi Adamov N. [104, p.87], Savciuc V. [158, p.12], Vahruşina M. [119, p.71], [118, p.427], Palii V. [153, p.302], Antipova L. [106, p.212] savanţilor români Tabără N. [89, p.61], Caraiani C. [16, p.242], Dumitru C. [26, p.326].

Analiza literaturii de specialitate a permis definirea **centrului de responsabilitate** ca o unitate sau o grupă organizaţională, asemănătoare unei afaceri mici, condusă de un manager, responsabil pentru activitatea ei, care trebuie s-o gestioneze astfel, încât să aducă câştig maxim entităţii, din care face parte, cu un volum de resurse alocat [68, p.22, 23; 127, p.567; 133, p.52].

Centrul de responsabilitate reprezintă o componentă a sistemului de gestiune a entităţii, care poate să coincidă sau să nu coincidă cu o subdiviziune structurală, eficienţa căreia constă în realizarea unor anumite activităţi cu un volum de resurse calculat exact. În centrul de responsabilitate se aplică relaţia funcţională „efort-volum de resurse-efect".

Contabilitatea costurilor şi cheltuielilor în baza metodelor tradiţionale de evidenţă nu asigură suficient controlul indicatorilor, motivarea personalului şi diagnosticul financiar al activităţii, deoarece contabilitatea nu este orientată spre

Scanned with OKEN Scanner

asigurarea controlului costurilor şi rezultatelor pe locurile de apariţie a acestora.

O altă problemă privind controlul costurilor, depistată în cadrul entităţilor de producţie, constă în ceea că nu sunt stabilite persoanele responsabile de anumite articole de cost, de locurile de apariţie a costurilor, iar o mare parte de manageri sunt antrenaţi în mai multe activităţi, fapt care nu asigură controlul şi responsabilitatea pentru anumiţi indicatori La entităţile autohtone nu a fost observată participarea managerilor de orice nivel (inclusiv din secţii) la procesul de gestiune şi de bugetare, totodată aceştia nu sunt motivaţi şi stimulaţi. În acest context, gestiunea şi contabilitatea costurilor pe centre de responsabilitate constituie o direcţie nouă de ajustare şi perfecţionare a contabilităţii şi calculaţiei costurilor tradiţionale. Deosebirile dintre contabilitatea pe centre de responsabilitate şi contabilitatea costurilor tradiţională sunt prezentate în tabelul 2.1.

Tabelul 2.1.

Aspecte comparative între modelul contabilităţii de gestiune pe centre de responsabilitate şi modelul contabilităţii costurilor tradiţională

Criterii de comparaţie	Contabilitatea costurilor pe centre de responsabilitate	Contabilitatea costurilor tradiţională
1	2	3
Scopul colectării şi contabilizării datelor	Determinarea mărimii efective a indicatorilor privind costurile şi rezultatele de care este responsabil managerul centrului şi formarea bugetului	Calcularea costului produselor fabricate (lucrărilor executate, serviciilor prestate)
Obiectul colectării costurilor	Centrul de responsabilitate este o subdiviziune în care managerul este responsabil doar de anumite articole de costuri pe care le poate controla	Locul de apariţie a costurilor poate fi orice subdiviziune (obiect) în care are loc consumul primar de resurse, indiferent de respon-sabilitatea managerilor
Componenţa şi structura costurilor	Se iau în calcul, în special, costurile controlabile – costurile care pot fi gestionate, măsurate şi controlate de managerul centrului de responsabilitate	Toate costurile care, direct sau indirect, sunt evidenţiate la locul de apariţie a acestora
Nivelul de control	Nivelul de control este ridicat, costurile fiind grupate în controlabile şi necontrolabile, de care sunt responsabile persoane concrete	Nivelul de control este scăzut, lipseşte o evidenţiere clară a costurilor în funcţie de posibilitatea controlului lor
Factorii de decizie şi responsabilităţi	Persoane concrete cu responsabilităţi şi indicatori controlaţi separat	Mai multe persoane ale căror responsabilităţi pot să se intersecteze
Motivarea personalului	Motivarea şi stimularea activităţii personalului	Nu prevede motivarea concretă în funcţie de aportul personal

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3
Metodele de gestiune şi calculaţie aplicate	ABC-costing, direct – costing, bugetarea, analiza abaterilor	Globală, standard-costing, pe comenzi, pe faze, analiza factorială

Sursa: elaborat de autori

Din tabel rezultă, că contabilitatea pe centre de responsabilitate asigură un control ridicat al consumului de resurse, deoarece există o legătură strânsă între costuri şi acţiunile persoanelor responsabile de suportarea acestora, care sunt motivate să asigure o activitate eficientă şi să contribuie la performanţa entităţii. În cadrul contabilităţii pe centre de responsabilitate, costurile se grupează în funcţie de posibilitatea controlării acestora, fapt care este mai puţin evidenţiat în sistemul tradiţional.

La entităţile de producţie, în funcţie de mărimea entităţii şi specificul activităţii, centrele de responsabilitate pot fi clasificate conform diferitor criterii, fiecare tip, în acest caz, având atribuţiile şi funcţiile sale analizate în tabelul 2.2.

Tabelul 2.2.

Clasificarea centrelor de responsabilitate la entităţile de producţie

Criterii de clasificare	**Tipuri de centre de responsabilitate**	**Atribuţii**	**Exemple de centre de responsabilitate**
1	2	3	4
Structura strategică a entităţii	Operative	Obiectul de responsabilitate este activitatea curentă	Entitatea
	Strategice	Vizează direcţiile strategice de dezvoltare a entităţii	Entitatea
Structura organizatorică	Entitate; Departamente şi direcţii; Secţii Sector de producţie; Brigadă; Loc de muncă	Obiectivele şi responsabilităţile sunt la nivel de subdiviziune concretă	Entitatea; Departamentul de achiziţii; Secţia de planificare; Sectorul de producţie; Brigada; Locul de muncă
Mărimea responsabilităţilor şi obligaţiilor	Centru de cost	Responsabil doar de costurile	Secţiile de producere şi
		activităţii sale	servicii funcţionale (contabilitate)
	Centru de venit	Responsabil de veniturile obţinute	Subdiviziunile care se ocupă cu vânzarea mărfurilor şi produselor

Scanned with OKEN Scanner

	Centru de venit marginal	Responsabil de venitul marginal	La entităţi cu diverse activităţi (producere şi comerţ)
	Centru de profit	Responsabil atât de profit, cât şi de cheltuieli	Entitatea în general sau în cadrul holdingului
	Centru de investiţii	Responsabil de profit, cheltuieli şi gestiunea patrimoniului (prin investiţii)	Entitatea în general sau compania-mamă (holding)
	Centru de gestiune şi control	Responsabil de un tip concret de lucrări şi rezultatele lui	Departamentul administrativ
Sarcinile şi funcţiile centrelor de responsabilitate	De bază	Produc bunuri, prestează servicii în care costurile se includ direct	Secţii de producţie
	Auxiliare (de deservire)	Prestează servicii şi execută lucrări pentru centrele de bază a căror costuri se repartizează	Secţii auxiliare, de reparaţie, Secţia de control tehnic şi al calităţii
Gradul de coincidenţă cu locul de apariţie a costurilor	Coincid	Responsabil de indicatorii centrului	Secţia de aprovizionare responsabilă de calitatea materiilor prime aprovizionate
	Nu coincid	Există indicatori necontrolaţi de centru	Secţia de producţie nu poate răspunde de
			calitate, deşi locul de apariţie a costurilor este momentul includerii în cost a materiilor prime
Locul în ierarhia centrelor de responsabilitate	Orizontale	Centre de un singur tip	Doar centre de cost sau un lanţ centre de cost, centre de profit şi centre de investiţii separate
	Piramidale	Diferite tipuri de centre	Secţiile formează centre de cost, grupa de secţii – centre de profit, filialele – centre de investiţii

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Varietatea centrelor de responsabilitate depinde de specificul ramurii, tehnologia şi organizarea procesului de producţie, componenţa produselor fabricate, nivelul bazei tehnice şi alţi factori social-psihologici. În viziunea savanţilor autohtoni, ruşi, americani şi englezi, una din grupările de bază ale centrelor de responsabilitate este în funcţie de mărimea responsabilităţilor şi obligaţiilor managerilor, precum urmează: ***centrul de cost, centrul de venit, centrul de profit şi centrul de investiţii*** [68, p.22, 23; 127, p.567; 37, p.215; 133, p.52; 87, p. 99; 158, p.15]. După părerea noastră, o astfel de grupare este prioritară şi are o valoare nu numai teoretică, ci şi practică, deoarece cuprinde toate segmentele unei afaceri economice, fiecare având caracteristicile sale definitorii (anexa 2).

Centrul de cost reprezintă o subdiviziune structurală care este responsabilă de executarea unui volum de lucru în limita resurselor alocate în acest scop şi care generează doar costuri. Centrul de cost poate exista în interiorul altor centre de cost, iar scopul responsabililor centrului de cost constă în minimalizarea costurilor. Ca centru de cost pot fi menţionate secţiile de producţie de bază, auxiliare, de deservire. Un centru de cost poate avea şi unele venituri, cum ar fi veniturile secţiei de transport în cazul în care acordă servicii terţilor. Dar dacă mărimea acestor venituri este neesenţială şi aceste servicii nu sunt activitate de bază a entităţii, atunci această secţie este doar un centru de cost. În cadrul centrului de cost pot fi evidenţiate:

- *centrul costurilor de gestiune* - răspunde de calitatea executării funcţiilor de gestiune a entităţii. La acest tip poate fi atribuit şi Consiliul de directori. Ca instrument de gestiune poate fi Devizul cheltuielilor de gestiune.
- *centrul de procurări* – este responsabil de aprovizionările cu resurse materiale în limitele alocate în acest scop. De exemplu, Departamentul de Aprovizionare. Ca instrument de lucru poate fi bugetul de procurări şi devizul de cheltuieli.

În cadrul centrelor de cost sunt analizate şi contabilizate diferite tipuri de cost. Clasificarea costurilor în funcţie de posibilitatea controlului acestora a generat divizarea centrelor de responsabilitate în centre de costuri *controlabile* şi *necontrolabile*. În opinia noastră oricare tip de cost sau cheltuieli într-un anumit moment (sau interval) de timp se află sub controlul unui lucrător sau grup de lucrători. De aceea nu există costuri sau cheltuieli absolut controlabile sau necontrolabile, controlul asupra acestora poartă caracter condiţionat. De aceea, în vederea unei gestionări eficiente a costurilor propunem gruparea centrelor în:

- *centre de costuri total controlabile*, unde există o dependenţă optimă între costuri şi volumul produs. Acestea pot fi secţiile de producţie în care managerul are scop minimizarea costurilor pe unitate de produs.

- *centre de costuri slab controlabile,* care se deosebesc de primele prin faptul că unele costuri nu pot fi controlate şi nu depind de rezultatele centrului, cum ar fi punctul medical al entităţii;
- *centre de costuri necontrolabile,* pentru care nu există o dependenţă a costurilor de rezultatele centrului. Costurile pentru aceste centre se stabilesc de conducere în funcţie de sarcinile centrului, fără a le putea controla. Ca exemplu poate fi Departamentul Marketing sau alte Departamente administrative.

Centru de venit este o subdiviziune structurală a entităţii care generează preponderent venituri, cum ar fi secţia de distribuire (comercială). Eficienţa acestuia se apreciază prin maximizarea veniturilor entităţii având la dispoziţie resurse alocate pentru acest scop. Managerii acestor centre pot avea dreptul de a controla preţul de vânzare şi volumul vânzărilor. Este clar că astfel de centre suportă inevitabil şi costuri cum ar fi retribuirea muncii marcheterilor, costuri de publicitate etc., însă acestea nu pot fi tratate ca centre de cost, deoarece ponderea acestora este neesenţială în raport cu mărimea veniturilor.

Centru de profit este subdiviziunea structurală (sau entitatea în întregime) care este responsabilă de rezultatul financiar al activităţii curente. Managerul acestui centru poate lua decizii atât asupra costurilor, cât şi veniturilor care ulterior determină formarea profitului. În cadrul centrului pot fi incluse alte centre de venit şi cost de la alt nivel inferior, precum pot fi incluse şi centre de profit care sunt responsabile de rezultatul financiar al unor activităţi specifice.

Centru de investiţii este subdiviziunea structurală (sau entitatea în întregime) care pe lângă atribuţiile centrului de profit are şi responsabilitatea asupra eficienţei activităţii de investiţii. Decizia finală cu privire la investiţii aparţine conducerii, de aceea în calitate de exemplu poate fi entitatea în ansamblu.

La entităţile de producţie autohtone, există dificultăţi privind modul de colectare şi sistematizare a informaţiei pe locurile de apariţie a costurilor privind analiza şi optimizarea rezultatelor pe produse, segmente şi activităţi economice.

În funcţie **de locul de apariţie a costurilor,** centrul de responsabiitate, de regulă, poate avea proporţii considerabile. Un centru de responsabilitate poate fi constituit din mai multe locuri de apariţie a costurilor şi, pe lângă aceasta, el poate să gestioneze costurile fără să aibă un loc bine determinat de constituire a acestora la entitate. Dar trebuie avut în vedere faptul că, uneori, centrul de responsabilitate este legat de realizarea doar a anumitor funcţii, care nu dau posibilitatea de a stabili unii indicatori ai volumului de activitate bine determinaţi.

Organizarea contabilităţii şi controlului de grstiune pe centre de responsabiitate presupune parcurgerea unor etape, care încep cu formarea structurii financiare; crearea centrelor de responsabilitate şi atribuirea acestora a indicatorilor de eficienţă; elaborarea regulamentelor, documentelor normative, rapoartelor manageriale şi finalizându-se cu etapa de implementare. Fiecare etapă va include paşi concreţi, precum:

Scanned with OKEN Scanner

Etapa I. Examinarea structurii organizatorice, tehnologice şi activităţii economice:

1. Examinarea structurii organizatorice a entităţii.
2. Analiza structurii activităţii economice (businessului).
3. Analiza structurii procesului tehnologic de producere şi lanţului valoric.
4. Examinarea şi analiza activelor entităţii.
5. Analiza structurii profitului entităţii (secţiilor) de producţie.
6. Stabilirea cotei-părţi a indicatorilor controlabili (costurilor).

Etapa II. Formarea centrelor de responsabilitate şi a structurii financiare:

1. Atribuirea subdiviziunilor structurale şi activităţilor de bază unui centru de responsabilitate şi stabilirea tipului acestuia.
2. Evidenţierea centrelor de responsabilitate, analiza nivelului de control asupra lor şi formarea structurii financiare.
3. Determinarea pentru fiecare centru de responsabilitate a indicatorului sau a setului de indicatori de care este responsabil.
4. Determinarea indicatorilor de eficienţă şi performanţă pentru fiecare centru de responsabilitate şi a legăturii cu sistemul de motivare a managerilor de centre.
5. Elaborarea, pentru fiecare centru de responsabilitate, a unui model de structură a bugetului şi a algoritmului de calcul al indicatorilor bugetaţi şi efectivi.
6. Crearea tipurilor şi structurii rapoartelor, care vor fi întocmite de fiecare centru de responsabilitate.
7. Elaborarea bazei normative interne privind activitatea centrelor de responsabilitate.

Etapa III. Organizarea contabilităţii pe centre de responsabilitate, inclusiv automatizarea proceselor de bugetare, evidenţă, control şi analiză:

1. Codificarea centrelor de responsabilitate şi organizarea evidenţei analitice a costurilor, veniturilor şi rezultatelor.
2. Stabilirea schemei de contabilizare a operaţiunilor în cadrul centrelor de responsabilitate.

Etapa I include paşi ce reprezintă lucrări preliminare de analiză a activităţii entităţii (secţiei, subdiviziuni) de producţie. În baza analizei structurii organizatorice a entităţii de producţie, recomandăm următorii paşi de revizuire şi, ulterior, de formare a structurii financiare corelate cu centrele de responsabilitate:

1. *Examinarea structurii organizatorice a entităţii.* Structura organizatorică a entităţii depinde de forma de organizare a gestiunii: liniară (pe orizontală), funcţională (pe verticală, pe funcţii anumite), liniar-funcţională, matriceală.

Spre exemplu un model al structurii organizatorice este, la „Carmez" SA, gestiunea este organizată în formă funcţională (pe verticală) (anexa 3). Analiza structurii organizatorice actuale a „Carmez" SA demonstrează că unele

Scanned with OKEN Scanner

subdiviziuni nu sunt corelate cu cele ierarhice. Astfel, subdiviziunile, cum ar fi Serviciul mecanicului principal şi Serviciul energeticianului principal, sunt supuse direct conducerii, iar Departamentul comercial şi Centrele de agrement „Luceafărul" şi „Arcadia", deşi au diferite funcţii, se află în gestiunea vicedirectorului. Această structură nu permite analiza perfectă a costurilor şi indicatorilor de eficienţă pe direcţiile de activitate ale entităţii, nu asigură controlul riguros şi motivarea suficientă a managerilor subdiviziunilor.

Subdiviziunile entităţii, după forma verticală, demonstrează succesiunea subordonării organelor de conducere de jos în sus, fiecare treaptă fiind gestionată liniar de conducător, care este o persoană responsabilă de această subdiviziune şi subordonată conducătorului de nivel superior. Subdiviziunile, după nivelul orizontal managerial, sunt unite prin procese economice şi proceduri de evidenţă şi control a cheltuielilor cu caracter involuntar. În acest caz, persoană responsabilă este conducătorul sau managerul subdiviziunii.

2. Un rol important, în lucrările preliminare, îi revine *analizei structurii activităţii economice (businessului)*, care presupune evidenţierea direcţiilor de desfacere a produselor la entităţile de producţie: piaţa internă şi piaţa externă. De asemenea, în funcţie de tipul de produse fabricat, au fost evidenţiate trei direcţii ale activităţii de producţie: producerea de carne şi semifabricate, producerea de mezeluri şi producerea de conserve. Aceste aspecte au condiţionat formarea şi structurarea centrelor de cost în funcţie de tipul şi locul produselor fabricate. La unele entităţi („Carmez" SA, „Valul Traian" SRL), există activităţi auxiliare, cum ar fi comerţul cu alte mărfuri, transmiterea în leasing operaţional a unor active, fapt care influenţează separarea acestora de activitatea de bază şi crearea centrului de venit distinct pentru analiza indicatorilor acestor activităţi.

3. Un alt pas, în cadrul primei etape, îl constituie *examinarea structurii procesului tehnologic de producere şi lanţului valoric*, care presupune analiza tipurilor de producere (în serie, masă), componenţei şi structurii secţiilor de producţie, productivităţii lor, legăturilor ierarhice între acestea şi mişcării produsului. În primul rând, tehnologia de producere poate fi divizată în operaţiuni, în cadrul cărora apar costurile şi cheltuielile, iar operaţiunile comasate se pot solda cu un semifabricat. Acest fapt condiţionează formarea unui centru de responsabilitate. Spre exemplu, la „Carmez" SA, pregătirea materiilor prime este legată de operaţiuni ce apar în asemenea locuri de apariţie a costurilor, cum sunt: sectorul de tranşare şi sectorul de pregătire a bradtului, şrotului. Aceste sectoare, deşi nu sunt divizate ca secţii separate, dar pot fi abordate ca centre de cost, care, fiind comasate, pot forma CR „Secţia de prelucrare şi pregătire a materiilor prime". Este evidentă interdependenţa locurilor de apariţie a costurilor şi centrelor de responsabilitate, precum şi stabilirea responsabilităţii managerilor concreţi.

Sub aspect mai larg, activitatea economică a entităţii de producţie, este formată din următoarele procese de bază: *procesul de aprovizionare; procesul de prelucrare şi de producere; procesul de distribuire; procesul de gestiune administrativă; procesul investiţional (elaborarea de produse sau capacităţi*

Scanned with OKEN Scanner

noi). În acest context, în opinia noastră, stabilirea centrelor de responsabilitate la entitatea de producţie trebuie efectuată, în primul rând, în funcţie de stadiile ciclului de viaţă al produsului, care sunt legate de activităţile enumerate mai sus: *aprovizionare, prelucrare, producere şi comercializare (distribuire).* Analiza şi prelucrarea informaţiei pe tipuri de activităţi se încadrează în cazul aplicării metodei ABC-costing şi permite o analiză mai amplă a costurilor şi corelarea cu activităţile entităţii.

Fiecare stadiu de viaţă al produsului generează anumite costuri şi îşi are aportul său în cadrul activităţii entităţii: procesul de producţie implică mai multe costuri, desfacerea condiţionează obţinerea veniturilor etc. În consecinţă, această abordare ne-a permis să evidenţiăm contribuţia, locul de apariţie a costurilor şi formarea centrelor de responsabilitate separat, ca centre de cost la etapa de aprovizionare şi producere, ca centre de venit şi profit la etapa de desfacere, centre de investiţii la crearea unui produs nou.

4. Pasul următor constă în *examinarea şi analiza activelor entităţii,* unde se disting active care participă la *aprovizionare, prelucrare, producere şi distribuire,* active transmise în leasing operaţional şi active care nu se utilizează în cadrul activităţii. Activele au fost analizate sub aspectul mijloacelor care aduc venit entităţii şi al celor care nu generează venit. Pentru fiecare din acestea, ar fi utilă formarea unui centru de responsabilitate distinct. De exemplu: la „Carmez" SA, există depozite care nu sunt utilizate în procesul de producţie, deoarece ele se află într-o stare necorespunzătoare şi urmează a fi reparate sau vândute. Pentru acestea, este format separat un centru de cost neproductiv în vederea acumulării costurilor neproductive.

5. *Analiza structurii profitului entităţii,* este un indicator universal de determinare a eficienţei activităţii. Acest pas permite a concluziona asupra necesităţii şi modului de formare a preţului de transfer şi stabilirea corelaţiilor profitului total cu rezultatele centrului de responsabilitate. Preţul de transfer reprezintă preţul care se utilizează la evaluarea costului bunurilor (materiale, semifabricate, produse finite) sau a serviciilor transmise de la un centru de responsabilitate la altul.

6. *Stabilirea cotei-părţi a indicatorilor controlabili (costurilor, veniturilor)* ai subdiviziunii în totalul acestora pe entitate. Gradul de detaliere a centrelor de responsabilitate diferă şi depinde de scopurile şi obiectivele stabilite de conducător la verificarea costurilor sau cheltuielilor, care sunt aprobate la nivel de centru de responsabilitate, adică cu cât este mai mare centrul de responsabilitate, cu atât este mai mare responsabilitatea conducătorului, astfel, încât cheltuielile de gestiune ale centrului de responsabilitate să nu depăşească efectul aşteptat. Deci, la formarea unui centru de responsabilitate, se pot stabili unele criterii şi mărimi ale pragului de semnificaţie, precum cerinţa că ponderea costurilor sau profitului centrului de responsabilitate să nu fie mai mică de 3% din totalul aceloraşi indicatori, în total, pe entitate sau centru ierarhic. Dacă cota-parte a indicatorilor menţionaţi nu este semnificativă pentru decizii, nu este rezonabilă şi relevantă deschiderea şi formarea centrului de

Scanned with OKEN Scanner

responsabilitate în contabilitatea de gestiune, deoarece existenţa lui poate, mai degrabă, să creeze dificultăţi şi costuri mai mari decât să faciliteze structura financiară a entităţii, acesta fiind tratat ca un loc de apariţie a costurilor, fără a desemna un manager responsabil de acesta.

Etapa II. Formarea centrelor de responsabilitate şi a structurii financiare. La crearea centrelor de responsabilitate, este necesară respectarea unor principii şi cerinţe indicate în figura 2.1., ţinând cont de practica internaţională şi specificul activităţii entităţilor de producţie.

Practic, este mai dificilă realizarea integrală a tuturor principiilor de organizare a centrelor de responsabilitate enumerate, de aceea entităţile de producţie, sunt nevoite să aleagă între gradul de exactitate a rezultatelor contabilizării costurilor pe locurile de apariţie a acestora şi complexitatea evidenţei lor.

Această etapă include următorii paşi:

1. *Atribuirea subdiviziunilor structurale şi activităţilor de bază unui centru de responsabilitate şi stabilirea tipului acestuia.* Indiferent de tipul centrului de responsabilitate, formarea lui poate avea loc prin trei căi:

a) o subdiviziune – un centru de responsabilitate (de exemplu, la „Carmez" SA, CR „Aprovizionare"a fost format în baza Secţiei aprovizionări);

b) mai multe subdiviziuni – un centru de responsabilitate (de exemplu, la „Carmez" SA CC „Finanţe" este compus din Direcţia financiară, Contabilitate şi Secţia bugetare (planificare) economică);

c) o subdiviziune – mai multe centre de responsabilitate, cum ar fi „Secţia de mezeluri", care fabrică două tipuri de produse: salam fiert şi salam fiert-afumat. Fiecare dintre ele poate deveni centru de responsabilitate în cadrul acestei secţii.

Scanned with OKEN Scanner

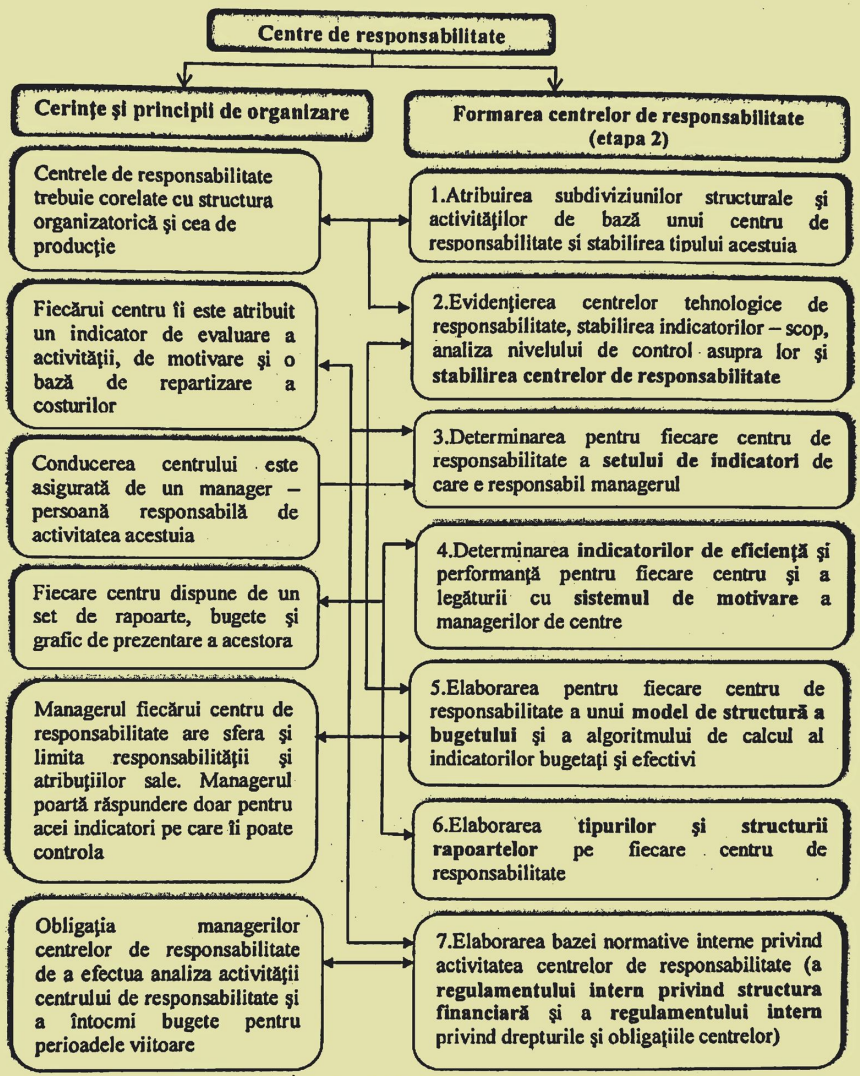

Centre de responsabilitate
Cerinţe şi principii de organizare
Formarea centrelor de responsabilitate (etapa 2)
Centrele de responsabilitate trebuie corelate cu structura organizatorică şi cea de producţie
1.Atribuirea subdiviziunilor structurale şi activităţilor de bază unui centru de responsabilitate şi stabilirea tipului acestuia
Fiecărui centru îi este atribuit un indicator de evaluare a activităţii, de motivare şi o bază de repartizare a costurilor
2.Evidenţierea centrelor tehnologice de responsabilitate, stabilirea indicatorilor – scop, analiza nivelului de control asupra lor şi stabilirea centrelor de responsabilitate
Conducerea centrului este asigurată de un manager – persoană responsabilă de activitatea acestuia
3.Determinarea pentru fiecare centru de responsabilitate a setului de indicatori de care e responsabil managerul
Fiecare centru dispune de un set de rapoarte, bugete şi grafic de prezentare a acestora
4.Determinarea indicatorilor de eficienţă şi performanţă pentru fiecare centru şi a legăturii cu sistemul de motivare a managerilor de centre
Managerul fiecărui centru de responsabilitate are sfera şi limita responsabilităţii şi atribuţiilor sale. Managerul poartă răspundere doar pentru acei indicatori pe care îi poate controla
5.Elaborarea pentru fiecare centru de responsabilitate a unui model de structură a bugetului şi a algoritmului de calcul al indicatorilor bugetaţi şi efectivi
6.Elaborarea tipurilor şi structurii rapoartelor pe fiecare centru de responsabilitate
Obligaţia managerilor centrelor de responsabilitate de a efectua analiza activităţii centrului de responsabilitate şi a întocmi bugete pentru perioadele viitoare
7.Elaborarea bazei normative interne privind activitatea centrelor de responsabilitate (a regulamentului intern privind structura financiară şi a regulamentului intern privind drepturile şi obligaţiile centrelor)

Figura 2.1. Cerinţe, principii şi etape de organizare şi creare a centrelor de responsabilitate

Sursa: elaborat de autori

La acest pas, se vor corela structura organizatorică cu tipurile centrelor de responsabilitate, fiind proiectată o matrice în care fiecare subdiviziune structurală, de exemplu: a „Carmez" SA a fost raportată la un tip de centru de responsabilitate, iar toate acestea, fiind privite pe fiecare coloană, formează denumirea centrului (tabelul 2.3).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.3.

Matricea corelării structurii organizatorice cu centrele de responsabilitate

Denumirea şi tipul centrului de responsabilitate de nivel I (superior) / Structura organizatorică a entităţii	Centrul de investiţii	Centrul de profit	Centrul de venit (Distribuire)	Centrul de cost					
				Marketing	Producere	Deservirea secţiilor de producţie	Deservirea entităţii	Gestiune entitate	Aprovizionare
1. „Carmez" SA	X	X						X	
1. Director general								X	
1.1.1. Prim-vicedirector general			X						
1.1.1.1. Departamentul comercial				X					X
1.1.1.1.1. Serviciul marketing			X						
1.1.1.1.2. Serviciul vânzări raioane			X						
1.1.1.1.3. Serviciul desfacere			X						
1.1.1.1.4. Magazin Carmez 2			X						
1.1.1.1.5. Comerţul de specialităţi			X						
1.1.1.1.6. Centrul comercial								X	
1.1.2. Departamentul economico-financiar								X	
1.1.2.1. Contabil-şef								X	
1.1.2.1.1. Contabilitate desfacere								X	
1.1.2.1.2. Contabilitate materiale								X	
1.1.2.1.3. Contabilitate muncă şi salarizare								X	
1.1.2.1.4. Serviciul finanţe								X	
1.1.2.2. Serviciul muncă şi salarizare								X	
1.1.2.3. Serviciul de planificare a producţiei								X	
1.1.2.4. Serviciul de evidenţă şi control								X	
1.1.2.5. Depozitul nr. 1								X	
1.1.3. Departamentul producere					X				
1.1.3.1. Secţia de carne şi grăsimi					X				
1.1.3.2. Secţia de mezeluri					X				
1.1.3.3. Secţia de conserve					X				
1.1.4. Prim-vicedirector probleme juridice								X	
1.1.5. Resurse umane								X	
1.1.6.1. Serviciul administrativ-gospodăresc								X	
1.1.6.2. Sector maistru spălare salopete							X		
1.1.6.3. Sector deservirea personalului							X		
1.1.6.4.Serviciul copiere şi multiplicare							X		
1.7. Serviciul securitate							X		
1.8. Centre de agrement: „Luceafărul", „Arcadia"							X		
1.9. Serviciul energeticianului principal						X			
1.1.9.1. Securitatea muncii şi protecţia civilă						X			
1.1.9.2. Sectorul electric, metrologie şi electromecanică						X			
1.1.9.3. Laboratorul electric						X			
1.1.9.4. Sectorul frig, condiţionare şi						X			

Scanned with OKEN Scanner

ventilare									
1.1.9.5. Sectorul termic şi gaze naturale						X			
1.1.9.6. Sectorul tehnic sanitar şi ecologic						X			
1.1.10. Serviciul mecanicului principal						X			
1.1.10.1. Sectorul inginer utilaje						X			
1.1.10.2. Hala mecanică						X			
1.1.10.3. Sectorul inginer mecanic secţia mezeluri						X			
1.1.11. Serviciul construcţii şi reparaţii capitale						X			
1.1.11.1. Sectorul proiectare, arhivă tehnică						X			
1.1.11.2.Sectorul reparaţie capitală a clădirilor						X			
1.1.11.3. Sectorul calculare devize						X			
1.1.12. Serviciul control sanitar-veterinar şi calitate de producer						X			
1.1.12.1. Serviciul veterinar de producere						X			
1.1.12.2. Laboratorul de producere						X			
1.1.12.3. Punctul medical							X		
1.1.12.4. Cantina							X		

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Carmez" SA

Astfel, prin această matrice, s-a corelat tipurile de centre de responsabilitate cu subdiviziunile existente la entitate.

Evidenţierea centrelor tehnologice de responsabilitate, stabilirea indicatorilor – scop, analiza nivelului de control asupra lor şi stabilirea centrelor de responsabilitate. În urma parcurgerii tuturor paşilor de mai sus, au fost formate centre de nivel inferior şi superior şi legătura dintre acestea. Spre exemplu, punctul medical, cantina, secţia de securitate şi Centrele de agrement „Luceafărul", „Arcadia" sunt centre de cost şi împreună formează un centru de cost de nivel superior „Deservirea entităţii". De asemenea, a fost divizat CC „Producere" pe activităţi productive distincte şi stabilirea găturii între ele (figura 2.2). Acest fapt a permis formarea ulterioară a evidenţei analitice a costurilor.

Scanned with OKEN Scanner

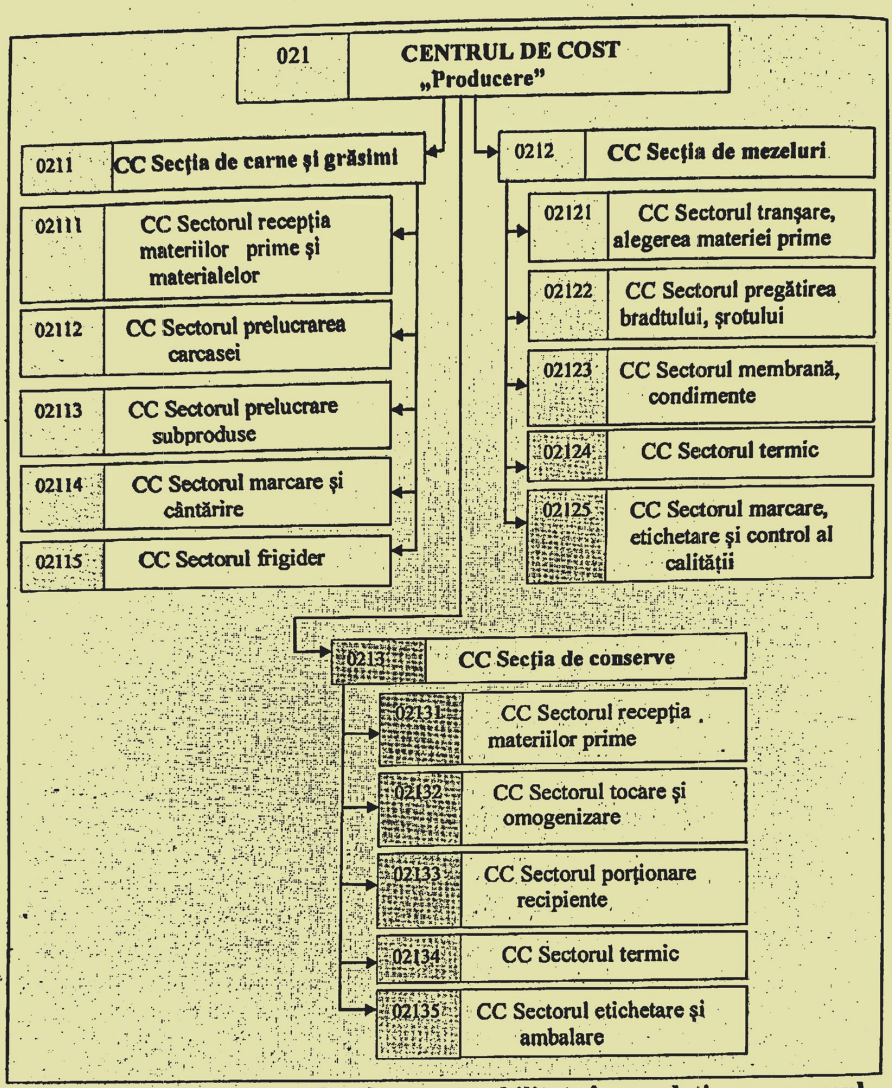

021 CENTRUL DE COST „Producere”
0211 CC Secţia de carne şi grăsimi
02111 CC Sectorul recepţia materiilor prime şi materialelor
02112 CC Sectorul prelucrarea carcasei
02113 CC Sectorul prelucrare subproduse
02114 CC Sectorul marcare şi cântărire
02115 CC Sectorul frigider
0212 CC Secţia de mezeluri
02121 CC Sectorul tranşare, alegerea materiei prime
02122 CC Sectorul pregătirea bradtului, şrotului
02123 CC Sectorul membrană, condimente
02124 CC Sectorul termic
02125 CC Sectorul marcare, etichetare şi control al calităţii
0213 CC Secţia de conserve
02131 CC Sectorul recepţia materiilor prime
02132 CC Sectorul tocare şi omogenizare
02133 CC Sectorul porţionare recipiente
02134 CC Sectorul termic
02135 CC Sectorul etichetare şi ambalare

Figura 2.2. Structura centrelor de responsabilitate în corelaţie cu procesul tehnologic pentru Centrul de cost „Producere”

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Carmez” SA

Centrele de responsabilitate pot funcţiona separat, însă, mai frecvent, acestea au o continuitate, incluzând alte tipuri de centre de un nivel inferior sub aspectul drepturilor şi obligaţiilor. Corelaţia dintre centre şi subordonarea lor determină structura financiară a entităţii de producţie (figura 2.3).

Scanned with OKEN Scanner

În figura 2.3, este prezentat ca exemplu, modelul structurii financiare a „Valul Traian" SRL, cu structurarea centrelor de responsabilitate şi indicarea corelaţiei între acestea.

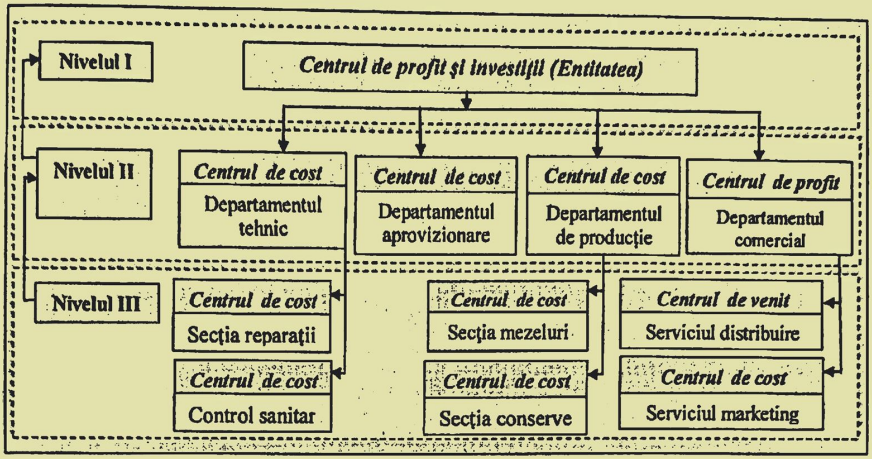


Figura 2.3. Model privind structura şi corelaţia centrelor de responsabilitate la entităţile de prelucrare a cărnii

Sursa: elaborat de autori

În figura 2.3, se observă că cea mai mare responsabilitate, precum şi cele mai multe drepturi şi obligaţii, le are centrul de profit şi investiţii, care este responsabil de modul de obţinere şi utilizare (investire) a rezultatelor activităţii curente. Acest centru este de nivelul I şi, deseori, reprezintă însăşi entitatea de producţie, conducerea căruia determină politica economică şi financiară şi controlează activitatea investiţională a entităţii. Centrul de investiţii are în subordonare centrele de nivelul II: centrele de cost (de ex. Departamentul tehnic), centrele de cost (de ex. Departamentul de aprovizionare), centrele de cost (de ex. Departamentul de producere), centrele de venit (de ex. Departamementul comercial). În baza unor centre de acest nivel, pot fi formate centre de nivelul III: centrele de cost (de ex. Secţia de reparaţii şi Control sanitar), centrele de cost (de ex. Secţia mezeluri şi Secţia conserve), centrul de venit (de ex. Serviciul distribuire şi serviciul marketing), centrele de cost (de ex. Serviciul marketing).

3. *Determinarea pentru fiecare centru de responsabilitate a setului de indicatori de care e responsabil managerul,* precum şi realizarea scopurilor de majorare a eficienţei activităţii centrelor de responsabilitate a managerilor pentru îndeplinirea indicatorilor controlaţi de aceştia. Astfel, controlul centrelor de responsabilitate se bazează pe clasificarea şi evidenţierea indicatorilor, pe care managerul îi controlează şi răspunde de ei. Problema rezidă în faptul că, la obţinerea rezultatelor finale contribuie toţi angajaţii, toate centrele, fiecare având funcţiile şi răspunderea sa. Ca urmare, propunem clasificarea

Scanned with OKEN Scanner

indicatorilor stabiliţi în cadrul centrelor de responsabilitate în *controlabili*, divizaţi în indicatori stabiliţi de centru şi de administraţie, şi *necontrolabili*, divizaţi în indicatori controlaţi de alte centre şi de administraţie.

Componenţa indicatorilor controlabili, în raport cu centrele de responsabilitate, la entitatea de producţie este prezentată în anexa 4. De exemplu, pentru CC „Secţia de producţie conserve", la „Carmez" SA, au fost stabiliţi următorii indicatori controlabili financiari: costurile de producţie totale, inclusiv fixe şi variabile, volumul lucrărilor executate în unităţi valorice, iar ca indicatori controlabili nonfinanciari: volumul lucrărilor executate în unităţi naturale, structura costurilor în unităţi procentuale, indicatori de calitate ca pondere a produselor rebutate în volum total, indicatori de eficienţă a utilizării factorului muncă şi mijloacelor fixe (rentabilitatea activelor, valoarea adăugată economică). Aceşti indicatori pot fi stabiliţi de managerul centrului sau în corelare cu acesta, deoarece el cunoaşte factorii de producţie, de care dispune şi posibilitatea de a-i influenţa. În acelaşi timp, există indicatori pe care managerul poate să-i controleze, dar nu-i poate influenţa, şi anume: cantitatea energiei electrice pentru iluminarea secţiilor. Acest consum se stabileşte, iniţial, de nivelul superior şi nu poate fi modificat de centrul de producere a conservelor. Totodată, managerul centrului dat poate influenţa şi controla volumul de resurse consumate, dar nu poate schimba normativele indicate în reţeta de producere, care formează structura costului. De asemenea, centrul de producţie a conservelor nu poate controla mărimile bugetate şi structura producţiei, preţul pentru 1kWh energie electrică, al cărei cost este stabilit de furnizor.

Un aspect important în cadrul acestui pas îl constituie problema dublei răspunderi pentru anumite cheltuieli neproductive, care se efectuează de către două subdiviziuni diferite ale entităţii, ce poartă răspundere pentru ele. De exemplu, indicatorul „calitate" este asigurat în secţia aprovizionare, care este responsabilă pentru lipsurile sau neconformităţile de calitate ale materiilor prime, iar secţiile de producere – pentru rebuturile producţiei etc. În acest caz, conducătorul centrului de responsabilitate poartă răspundere doar pentru acele tipuri de cheltuieli neproductive, lipsuri şi necorespunderea calităţii, care se află sub incidenţa acestuia.

Deci, centrele de responsabilitate constituie un instrument important al controlului de gestiune, de aceea, menţionăm că toate centrele de responsabilitate reprezintă, în primul rând, **centre de control**. Totodată, trebuie accentuat faptul că, în sfera responsabilităţii managerului centrului (subdiviziunii), sunt incluşi doar indicatorii de cost şi de eficienţă, asupra cărora acesta poate exercita o influenţă reală şi îi poate controla. Spre deosebire de contabilitatea de gestiune, controlul de gestiune include şi respectarea de către managerii de centre a obligaţiilor lor de serviciu, a documentelor normative şi a instrucţiunilor interne.

4. *Determinarea indicatorilor de eficienţă şi performanţă pentru fiecare centru şi a legăturii cu sistemul de motivare a managerilor de centre.* Fiecare centru de responsabilitate este caracterizat şi de un număr de indicatori-cheie de

Scanned with OKEN Scanner

eficienţă care trebuie realizat şi de care sunt responsabili managerii centrelor date. Aceşti indicatori determină structura modelului de bugetare a entităţii. Unii indicatori pot fi parte a bugetelor, precum volumul vânzărilor, alţii nu se regăsesc în acestea, de exemplu, rentabilitatea. Indicatorii-cheie de eficienţă, precum şi alte caracteristici ale centrelor de responsabilitate sunt prezentate în anexa 2.

Eficienţa activităţii unui centru de responsabilitate poate fi determinată în baza unor indicatori de eficienţă, care pot fi influenţaţi de acesta. Ei pot fi grupaţi în:

- financiari (de ex. volumul de vânzări, mărimea costurilor) şi nonfinanciari (de ex. mişcarea cadrelor, timpul de transportare);
- strategici (pe entitate) şi funcţionali (pe un centru concret).

Pentru ca centrele de responsabilitate să realizeze indicatorii de eficienţă, este necesară stabilirea unui sistem de motivare, care va stimula angajaţii centrului de responsabilitate în ceea ce priveşte atingerea mărimilor bugetate şi a performanţelor companiei. Acest sistem se realizează în baza comparării datelor bugetate cu cele efective. Există două abordări de stabilire a stimulărilor.

Prima abordare presupune calcularea primelor pentru angajaţii unui centru de responsabilitate prin produsul procentului de executare a bugetului şi fondului de premiere [143]:

% Primei = Fondul de premiere x (Indicatori efectivi : Indicatori bugetaţi)

Fondul de premiere este planificat la începutul activităţii, odată cu formarea bugetului pentru centrul respectiv. Prin buget, poate fi stabilit doar un coeficient de premiere în funcţie de salariul angajatului. În acest caz, se va aplica a doua abordare, conform căreia mărimea primei se calculează în procente de la depăşirea bugetului:

% Primei = Coeficientul de premiere x (Indicatori efectivi - Indicatori bugetaţi)

Condiţiile de premiere pe centre de responsabilitate sunt prezentate în anexa 2.

5. *Elaborarea pentru fiecare centru de responsabilitate a unui model de structură a bugetului şi a algoritmului de calcul al indicatorilor bugetaţi şi efectivi.* Modul de formare a bugetului şi structura acestuia pentru unele centre de responsabilitate este prezentat în capitolul 3.

6. *Elaborarea tipurilor şi structurii rapoartelor pe fiecare centru de responsabilitate.* Pentru fiecare centru de responsabilitate de la entităţile de producţie se elaborează modele de rapoarte care conţin indicatorii controlabili bugetaţi şi efectivi, de care este responsabil managerul centrului, cu indicarea abaterilor, cauzelor, propunerilor şi riscurilor viitoare.

7. *Elaborarea bazei normative interne privind activitatea centrelor de responsabilitate (a regulamentului intern privind structura financiară şi a*

Scanned with OKEN Scanner

regulamentului intern privind drepturile şi obligaţiile centrelor). La acest pas, sunt elaborate documentele normative interne care stabilesc modul de funcţionare a centrelor de responsabilitate, de aceea, după corectarea erorilor şi aprobarea structurii finale a centrelor, entităţile de producţie trebuie să elaboreze un Regulament intern privind structura financiară în care să prezinte interdependenţa pe orizontală (între centre) şi pe verticală între toţi participanţii la procesul de bugetare, executare, control şi evidenţă a indicatorilor economici.

În urma studierii etapelor I şi II, ţinând cont de particularităţile procesului de producţie tehnologic la „Carmez" SA, propunem următoarea structură a centrelor de responsabilitate, conform activităţilor prezentată în (figura 2.4). La entităţile de producţie, la baza organizării structurii centrelor de responsabilitate, trebuie luat în considerare principiul teritorial de producere, activităţile, departamentele şi funcţiile executate de fiecare din ele.

Etapa III. Organizarea contabilităţii pe centre de responsabilitate, inclusiv automatizarea proceselor de bugetare, evidenţă, control şi analiză. În cadrul acestei etape, propunem implementarea, prin simulare, a procesului de activitate a centrelor, îmbinarea cu procesul bugetar şi stabilirea rezultatelor. În cazul unor abateri de la aşteptări, se propune revizuirea şi corectarea activităţilor menţionate la etapele precedente. Etapa dată include următorii paşi:

1. *Codificarea centrelor de responsabilitate şi organizarea evidenţei analitice a costurilor, veniturilor şi rezultatelor.*

2. *Stabilirea metodologiei de contabilizare a operaţiunilor în cadrul centrelor de responsabilitate. (examinat în întrebarea 2.1.2)*

Pasul I. *Codificarea centrelor de responsabilitate şi organizarea evidenţei analitice a costurilor, veniturilor şi rezultatelor.* Pentru facilitarea procedurii de formare a bugetelor şi de prelucrare a informaţiei entităţii cu o structură financiară mare, este util să se atribuie fiecărui centru de responsabilitate câte un număr (cod) de identificare. De obicei, un centru de responsabilitate include unul sau mai multe locuri de apariţie a costurilor (purtători de cost). În acest context se propune o grupare, codificare şi corelare a centrelor de responsabilitate şi a locurilor de apariţie a costurilor (purtătorilor de cost) pentru entităţile de producţie, prezentată în figura 2.4, care va permite analiza mai reuşită a informaţiei şi asigurarea unei circulaţii raţionale a documentelor aferente centrelor de responsabilitate. Astfel, codul centrului trebuie să indice nivelul subordonării şi numărul de ordine al acestuia, precum şi simbolul operaţiunii economice sau al produsului.

Centrelor de responsabilitate de nivel superior li se atribuie un cod din două cifre, cum ar fi 02, pentru CR „Carmez" SA" (figura 2.4).

Scanned with OKEN Scanner

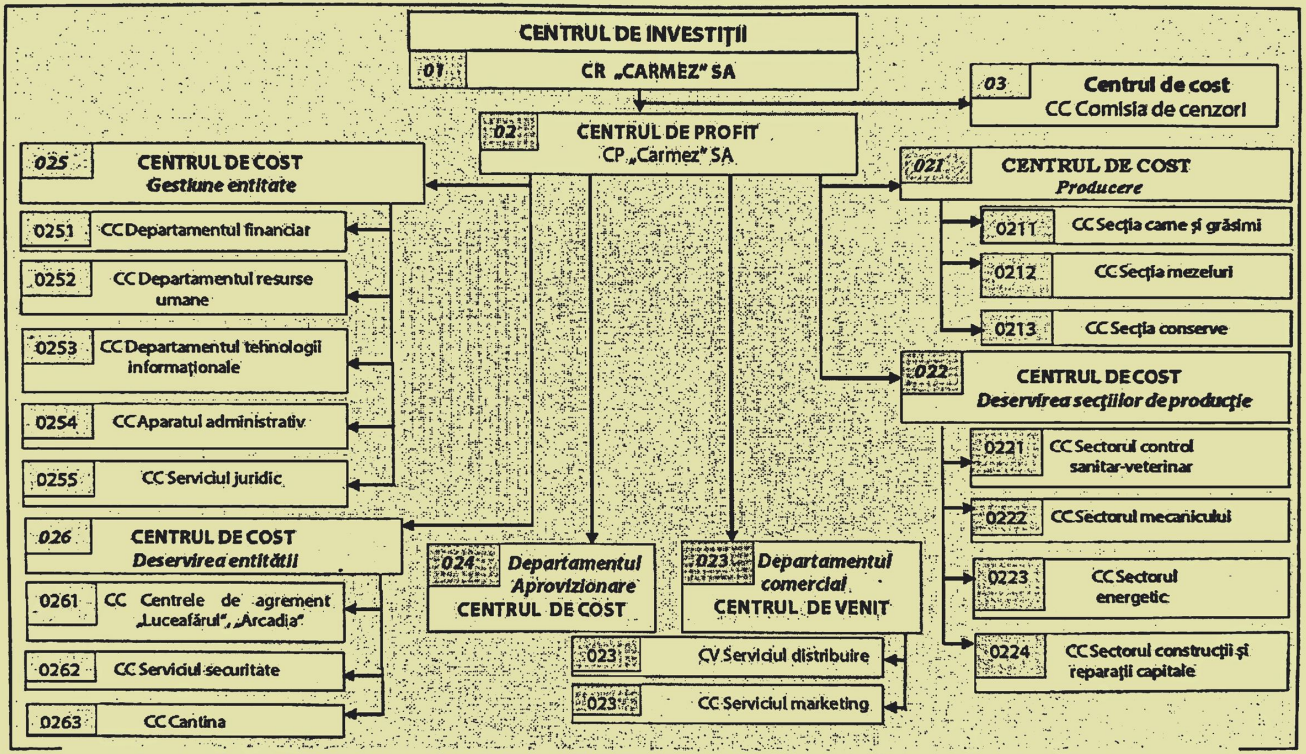


Figura 2.4. Structura și codificarea propusă a centrelor de responsabilitate și corelația dintre acestea la „Carmez" SA

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Centrele de responsabilitate de nivel inferior, care se includ în centrul anterior, pot avea codul din trei cifre, de exemplu, în centrul de profit 02, sunt incluse mai multe centre de cost de primul nivel precum 021 pentru CC „Producere", care la rândul său include centrul de cost de nivelul doi 0211 „Secţia de carne şi grăsimi". Ulterior, prin adăugarea încă a unei cifre (02111 „Primirea materiilor prime"), se formează o detaliere analitică a sectoarelor din cadrul acestei secţii.

2.1.2. Contabilitatea tranzacţiilor economice în cadrul centrelor de responsabilitate

Perfecţionarea contabilităţii de gestiune, pe lângă aplicarea procesului de bugetare şi sistemului de raportare managerială, presupune revizuirea şi ajustarea conturilor de gestiune la necesităţile entităţilor de producţie, care permite furnizarea unor informaţii mai ample managerilor de orice nivel. Deşi în prezent conturile de gestiune sunt flexibile în utilizare şi integrate cu contabilitatea financiară, la aplicarea metodelor moderne de evidenţă şi gestiune a costurilor, ele nu sunt capabile să asigure cantitatea şi calitatea informaţiei necesare procesului decizional. Aceasta se explică prin faptul că nomenclatorul conturilor din Planul general de conturi este mic, limitat, iar informaţia obţinută în conturile de gestiune este orientată, preponderent, spre determinarea costurilor sau doar spre reflectarea a unor tranzacţii şi nu fac posibilă colectarea informaţiei în cadrul centrelor de profit sau de investiţii. Astfel, aceste conturi nu asigură calcularea rezultatelor pe activităţi, pe centre, precum şi a unor rezultate intermediare. În acest context, este necesară reexaminarea conturilor de gestiune şi a modului de funcţionare a acestora.

Pornind de la structura şi codificarea centrelor de responsabilitate, trebuie efectuată şi simbolizarea (codificarea) conturilor contabilităţii de gestiune. Codificarea şi funcţionarea conturilor contabilităţii de gestiune trebuie să contribuie la crearea unui sistem de colectare şi de accesare a informaţiilor obţinute flexibil şi să asigure o gamă largă de opţiuni, în special, pentru:

- evidenţierea costurilor bugetate şi efective;
- stabilirea costurilor pe activităţi în cazul utilizării metodei ABC-costing;
- determinarea costurilor, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor în funcţie de activitatea care le generează;
- evidenţa costurilor, veniturilor şi rezultatelor pe centre de responsabilitate.

Pentru organizarea evidenţei analitice, au fost cercetate avantajele şi posibilităţile de utilizare a conturilor de gestiune la entităţile de producţie. Contabilizarea operaţiunilor economice privind costurile la entităţile de producţie se efectuează în baza conturilor clasei 8 „Conturi ale contabilităţii de gestiune", care au multiple avantaje, prin faptul că corelează cu conturile

Scanned with OKEN Scanner

contabilității financiare astfel, încât nu trebuie organizate circuite duble pentru evidență în scopuri manageriale și financiare; în cadrul conturilor date, pot fi deschise subconturi și conturi analitice, în funcție de necesitățile entităților. Totodată, este de menționat că conturile contabilității de gestiune, în general, nu sunt lipsite de unele neajunsuri, care constau în faptul că denumirea unor conturi nu corespunde conținutului și tranzacțiilor economice care se reflectă în ele, iar nomenclatorul conturilor este mic în raport cu tranzacțiile economice care trebuie contabilizate și nu permite formarea unor informații ce țin de venituri în cadrul centrelor de responsabilitate. În special, analizând modul de contabilizare a costurilor și rezultatelor la entitățile de prelucrare a cărnii, s-a constatat că:

- clasa 8-a de conturi nu conține conturi pentru contabilizarea costurilor, care ar permite aplicarea unor metode moderne de calculație, cum ar fi ABC-costing;
- gruparea costurilor, în cadrul conturilor de gestiune, are loc numai conform elementelor economice de cost și articole de calculație, de regulă, stabilite în baza planului de conturi;
- informația din conturile clasei a 8-a este destinată, mai cu seamă, costurilor sau a unor tranzacții, fapt care permite contabilizări în cadrul centrelor de cost, însă, nu fac posibilă colectarea informației la formarea centrelor de profit sau de investiții;
- informația din conturile menționate nu asigură determinarea rezultatelor pe activități, pe centre de responsabilitate și nu permite calcularea unor rezultate intermediare;
- conturile în cauză permit contabilizarea doar a operațiunilor trecute, fără reflectarea tranzacțiilor de previziune sau a elementelor bugetate.

Astfel, există deficiențe privind evidența analitică pe tip client, tip vânzări în corelare cu tip produs, abateri pe produs, de asemenea sunt neajunsuri privind informația pe fiecare centru de responsabilitate, tip de produs, tip de cost - efectiv sau bugetat; corelația cost - furnizor de bunuri.

În opinia noastră, pornind de la prevederile circuitelor dualist și monist ale contabilității de gestiune, conturile de gestiune la entitățile de producție din Republica Moldova pot fi revizuite și modificate în două moduri:

a) prin ajustarea și dezvoltarea conturilor contabilității financiare. Această variantă presupune modificarea și deschiderea mai multor conturi analitice la conturile clasei 6 „Venituri" și clasei 7 „Cheltuieli" și, respectiv, conturi de gestiune (clasa 8 „Conturi de gestiune"), în scopul colectării și controlului diferitor indicatori;

b) prin utilizarea unor conturi de gestiune noi, specifice operațiunilor de gestiune. Această variantă presupune deschiderea și utilizarea unor conturi noi de gestiune și, poate fi aplicată în corelare cu conturile contabilității financiare pentru a menține principiile actuale de contabilizare a operațiunilor economice. În continuare, vom aplica această opțiune în dezvoltarea și perfecționarea conturilor de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

În acest context, propunem deschiderea unor conturi de gestiune noi pentru organizarea contabilităţii cheltuielilor şi veniturilor, în cadrul centrelor de venit şi profit, a căror funcţionare este prezentată în tabelul 2.4.

Tabelul 2.4.

Conturi propuse în cadrul contabilităţii de gestiune

Simbolul şi denumirea contului	Scopul deschiderii contului	Modul de funcţionare a conturilor
1	2	3
841 "Venituri manageriale"	1. Contabilizarea veniturilor bugetate şi efective 2. Contabilizarea veniturilor pe produse, segmente, clienţi 3. Contabilizarea veniturilor pe centre de responsabilitate	1. Subconturile corespondează între ele privind mărimile bugetate şi efective pentru stabilirea abaterilor 2. Contul corespondează cu conturile contabilităţii financiare 3. Contul permite determinarea abaterilor care se trec la rezultatul managerial
842 „Cheltuieli (costuri) manageriale"	1. Contabilizarea atât a cheltuielilor, cât şi a costurilor bugetate şi efective 2. Contabilizarea cheltuielilor pe articole de evidenţă, furnizori, salariaţi, activităţi, operaţiuni 3. Contabilizarea cheltuielilor pe centre de responsabilitate	1. Subconturile corespondează între ele privind mărimile bugetate şi efective pentru stabilirea abaterilor 2. Contul corespondează cu conturile contabilităţii financiare 3. Contul permite determinarea abaterilor care se trec la rezultatul managerial
843 „Rezultat financiar managerial"	1. Contabilizarea rezultatelor intermediare 2. Calculul abaterilor 3. Contabilizarea rezultatelor pe centre	1. Contul corespondează cu conturile 841 şi 842 atât la sumele bugetate, cât şi la cele efective 2. Contul corespondează cu conturile contabilităţii financiare (contul 351) 3. Contul permite determinarea rezultatelor (inclusiv abaterilor) care se trec la rezultatul financiar

Sursa: elaborat de autori

Deşi deschiderea conturilor analitice în desfăşurarea conturilor menţionate este prerogativa fiecărei entităţi, totuşi, propunem un model al acestora (tabelul 2.5).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.5.

Nomenclatorul conturilor analitice care pot fi deschise la conturile contabilității de gestiune

Simbolul contului existent	Simbolul contului nou	Conturi analitice							
		Nivelul							
		01	02	03	04	05	06	07	08
611, 612, 621, 622	841 „Venituri manageriale"	Cod centrul de venit sau de profit	Tip venit (bugetate /efectiv)	Tip de activitate	Tip produs sau serviciu	Client, debitor	Regiunea, localitatea	Variante vânzări	Tip discount
		Cod centrul de venit sau de investiții	Tip abatere	Tip de activitate	Produs sau serviciu	Direcții de investire	Tip investire	Sursa de investiții	Agent vînzări
811, 821 711, 712, 713, 714	842 „Cheltuieli (costuri) manageriale"	Cod centrul de cost	Tip cost sau cheltuieli (bugetate/ efective)	Tip operațiune	Articol de cost	Tip cost (fix/ variabil)	Persoana fizică sau juridică	Contract	Tip de activitate (ABC)
351 „Rezultat financiar total"	843 „Rezultat financiar managerial"	Cod centrul de venit, centrul de investiții	Tip abatere	Tip de activitate	Produs sau serviciu	Client, debitor	Regiunea, orașul	Agent vânzări	-

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Structurarea informaţiei analitice în cadrul centrelor de responsabilitate se face de sine stătător, astfel încât acestea să dezvăluie informaţia utilă privind indicatorii stabiliţi, în baza căreia pot fi luate decizii. Luând în considerare cele expuse mai sus, informaţia privind vânzările în cadrul centrelor de venit, poate fi contabilizată şi analizată detaliat (tabelul 2.6).

Tabelul 2.6.

Formarea şi colectarea informaţiei analitice privind veniturile la centrele de venit

Nivelul analitic	Denumirea nivelului de structură analitică	Contul analitic (la contul 841)	Denumirea concretă a contului analitic	Suma, lei
1	Tip venit (bugetat sau efectiv)	1	Efectiv	9 731 269,3
2	Tip de activitate	1. 21 1. 22	Vânzări produse Vânzări mărfuri	8 087 742,9 1 643 526,4
3	Produs sau serviciu	1. 21.31 1. 21.32	Salam „Doctorscaia” Salam „De Tiraspol”	118 624,86 603 268,07
4	Client, debitor	1.21.31.4	Magazinul nr.1	35 147,3
5	Regiune, localitate	1.21.31.4.51 1.21.31.4.52	Sector Centru, Chişinău Sector Botanica	20 381,1 12 240,5
6	Variante vânzări/achitări	1.21.31.4.51.61 1.21.31.4.51.62	Transfer avans Plată amânată	13 411,5 6 969,6
7	Tip discount	1.21.31.4.51.61.71	Vânzări cu discount de 10%	8410,3

Sursa: elaborat de autori

Din tabelul de mai sus rezultă că în perioada analizată, „Carmez” SA a vândut efectiv cumpărătorului (magazinul nr.1) din sectorul Centru al capitalei, salam „Doctorscaia” în sumă de 35 147,3 lei, din care a fost achitată în avans suma de 13 411,5 lei, restul fiind cu amânare de plată, acordându-i-se pentru plata în avans o reducere de 10%. Această informaţie este colectată şi determinată la contul analitic 841.023,1.21.31.4.51.61.71 din cadrul centrului de venit „Departamentul comercial” (cod 023).

De asemenea, contului 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale” îi pot fi atribuite coduri până la nivelul 8 şi mai mult, în funcţie de necesităţile informaţionale. Primele cifre semnifică codul centrului de cost, de exemplu „Carne şi grăsimi” (021), următoarele două cifre (02) – tipul costurilor (bugetate sau efective), următorul nivel
analitic indică tipul operaţiunii în care au fost suportate costurile (tranşare), următorul nivel (4) – articolul de cost (materiale - Carne calitatea I), nivelul următor (5) – tipul costului (variabil sau fix), următorul nivel (6) semnifică

Scanned with OKEN Scanner

persoana fizică sau juridică legată de articolul de cost (pentru materiale – denumirea furnizorului de materiale, pentru salarii – numele angajatului), următorul nivel (7) – documentul în baza căruia persoana participă la suportarea costului (contractul de aprovizionare „Nr. 4 din 10.12.12" sau contractul de muncă, comanda) şi ultimul este codul utilizat la aplicarea metodei ABC-costing, care arată tipul de activitate în care se utilizează materialul – („Producere"). Astfel, se va proceda pentru toate articolele de cost (figura 2.5).

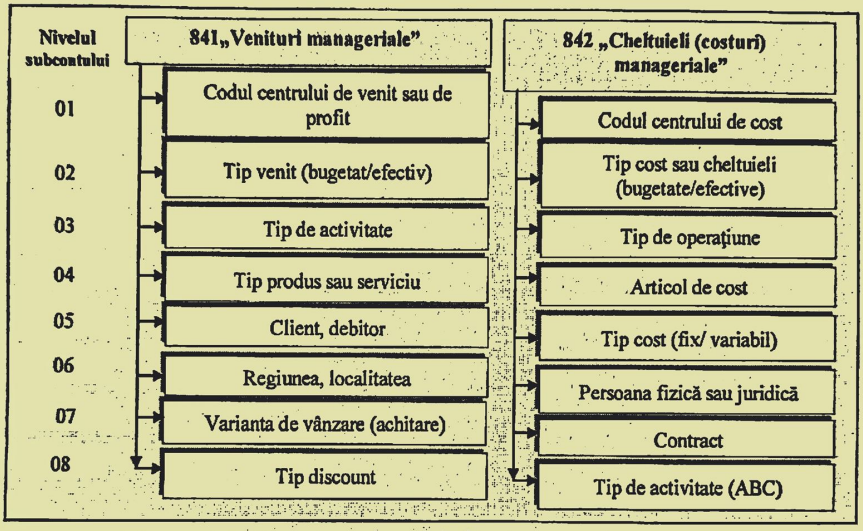


Figura 2.5. Structura analitică a conturilor de gestiune noi
Sursa: elaborat de autori

În baza celor expuse, în perioada analizată, „Carmez" SA a înregistrat costuri în contul analitic 842.021 din cadrul centrului de cost „Secţia carne şi grăsimi" (cod 021) costuri efective în cadrul procesului de tranşare (842.021.1.1) privind consumul de carne de calitatea I (842.021.1.1), primită de la „Transgrup" SRL, în baza contractului nr. 4 din 10.12.12, fapt reflectat în contul analitic (842.021.1.1.1.1.1.1.2). În acest mod, sunt structurate conturile analitice şi în secţiile auxiliare ale entităţii.

Pornind de la codificarea centrelor de cost, este posibil şi util să se organizeze evidenţa analitică în cadrul conturilor contabile sintetice existente utilizate la contabilizarea operaţiunilor procesului de producţie.

2. Pasul următor al etapei III constă în *stabilirea metodologiei de contabilizare a operaţiunilor în cadrul centrelor de responsabilitate.*

În legătură cu conturile şi subconturile noi recomandate şi codificarea centrelor, propunem o variantă de contabilizare a operaţiunilor în cadrul centrelor de responsabilitate, care constă în contabilizarea costurilor, cheltuielilor şi

Scanned with OKEN Scanner

veniturilor, fără afectarea esenţială a metodologiei de funcţionare a conturilor contabilităţii financiare, prezentată în figura 2.6 şi (anexa 5, anexa 6).

Schema corespondenţei conturilor poate fi diferită în funcţie de tipul centrului de responsabilitate: centru de profit (venit) sau centru de cost.

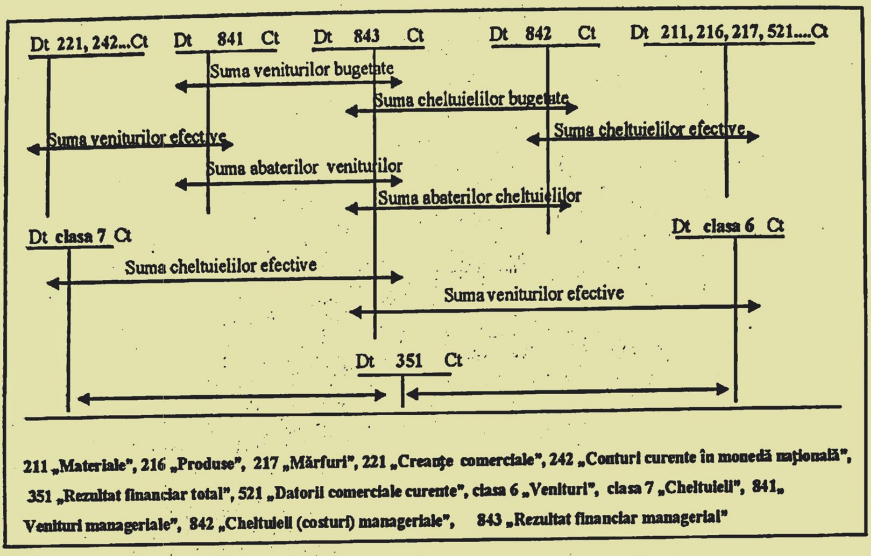

Dt 221, 242...Ct
Dt 841 Ct
Dt 843 Ct
Dt 842 Ct
Dt 211, 216, 217, 521....Ct
Suma veniturilor bugetate
Suma cheltuielilor bugetate
Suma veniturilor efective
Suma cheltuielilor efective
Suma abaterilor veniturilor
Suma abaterilor cheltuielilor
Dt clasa 7 Ct
Dt clasa 6 Ct
Suma cheltuielilor efective
Suma veniturilor efective
Dt 351 Ct
211 „Materiale", 216 „Produse", 217 „Mărfuri", 221 „Creanţe comerciale", 242 „Conturi curente în monedă naţională",
351 „Rezultat financiar total", 521 „Datorii comerciale curente", clasa 6 „Venituri", clasa 7 „Cheltuieli", 841„
Venituri manageriale", 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale", 843 „Rezultat financiar managerial"

Figura 2.6. Schema de funcţionare a conturilor propuse de autor în cadrul centrelor de responsabilitate în scopul determinării abaterilor

Sursa: elaborat de autori

Conform acestei variante, tranzacţiile economice la centrele de venit şi profit se contabilizează astfel:

1. Veniturile bugetate se înregistrează în debitul contului 841 „Venituri manageriale", iar cheltuielile bugetate – în creditul contului 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale", în corespondenţă cu contul 843 „Rezultat financiar managerial". Scopul acestor înregistrări constă în determinarea într-un cont contabil în scopuri de gestiune a rezultatului financiar bugetat pentru un centru de responsabilitate.

2. Veniturile efective, grupate în evidenţa analitică după necesităţile entităţii, se reflectă în creditul contului 841 „Venituri manageriale", iar cheltuielile efective – în debitul contului 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale", în corespondenţă cu conturile de creanţe şi mijloace băneşti, şi, respectiv, cu conturile de datorii şi active. Avantajul constă în faptul că există posibilitatea determinării, în orice moment, a abaterilor privind ventiurile şi cheltuielile – în scopuri de gestiune într-un cont contabil şi compararea cu rezultatul bugetat la pasul precedent.

Scanned with OKEN Scanner

3. Sumele abaterilor dintre mărimile bugetate ale veniturilor şi cheltuielilor şi cele efective se trec în contul 843 „Rezultat financiar managerial", din care, fiind adunate cu mărimile bugetate, se obţin sumele efective.

4. Suma totală, pe elemente economice sau tipuri ale veniturilor şi cheltuielilor efective se trece în conturile claselor 6 „Venituri" şi 7 „Cheltuieli", în corespondenţă cu contul 843 „Rezultat financiar managerial". Această înregistrare se face pentru a păstra regulile de contabilizare a veniturilor şi cheltuielilor în contabilitatea financiară.

5. Veniturile şi cheltuielile efective, înregistrate în conturile claselor 6 „Venituri" şi 7 „Cheltuieli" se trec la sfârşitul perioadei de gestiune în contul 351 „Rezultat financiar total", în care se determină suma rezultatului financiar al entităţii.

Tranzacţiile economice, la centrele de cost, se contabilizează astfel (anexa 5, anexa 6):

1. Costurile directe şi indirecte de producţie la sumele bugetate se reflectă respectiv în debitul contului 811 „Activităţi de bază", 812 „Activităţi auxiliare" şi 821 „Costuri indirecte de producţie" corespunzător, în corespondenţă cu contul 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale".

2. Suma costurilor de producţie efective, grupate în evidenţa analitică după necesităţile entităţii, se înregistrează în debitul contului 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale", în corespondenţă cu conturile de datorii şi active, în funcţie de resursele consumate. Ca urmare, în orice moment, pot fi calculate abaterile dintre costurile bugetate şi efective la acest cont contabil.

3. Sumele abaterilor dintre mărimile bugetate şi efective ale costurilor de producţie se trec în conturile 811 „Activităţi de bază", 812 „Activităţi auxiliare" şi 821 „Costuri indirecte de producţie", care fiind adunate la mărimile bugetate, se determină sumele efective.

Varianta de contabilizare a costurilor, cheltuielilor şi veniturilor propusă în cadrul centrelor de responsabilitate permite o evidenţă analitică a indicatorilor de costuri şi rezultate, a abaterilor, precum şi colectarea şi formarea unor informaţii mai detaliate şi eficiente pentru procesul decizional.

2.2. Direcţii de raţionalizare a contabilităţii de gestiune prin aplicarea metodelor moderne de calculaţie a costului

În condiţiile unei economii de piaţă avansate, entităţile trebuie să reziste concurenţei pe piaţă, de aceea, acestea trebuie să depună eforturi privind diminuarea costurilor. În acest context, utilizarea metodelor tradiţionale de determinare a costurilor a devenit insuficientă, deoarece informaţia furnizată în cadrul acestora nu este coordonată cu necesităţile şi scopurile entităţii, care prevăd obţinerea unor informaţii relevante despre costuri. Pe parcursul mai

Scanned with OKEN Scanner

multor ani, majoritatea entităţilor determinau preţurile, având ca bază costurile produselor fabricate sau a serviciilor prestate. Însă, astăzi, acest principiu nu este actual, deoarece orientarea se face spre client şi mediul extern.

În ţările cu economie avansată a fost reorientată teoria şi experienţa obţinută pe parcursul anilor, cu scopul de a realiza noile sarcini puse în faţa entităţilor, prin aplicarea unor metode noi, netradiţionale de calculare şi gestiune a costurilor. Aplicarea metodelor moderne, inclusiv prin utilizarea elementelor de analiză şi control, permite obţinerea unei informaţii mai detaliate necesare calculării costului efectiv al producţiei.

2.2.1. Esenţa economică, clasificarea metodelor de calculaţie a costului şi factorii de influenţă la aplicarea acestora

În scopul obţinerii unor informaţii importante şi calitative, entităţile pot utiliza diverse metode de calculaţie a costurilor, care se aleg în funcţie de scopurile propuse de conducerea entităţii, precum şi de posibilităţile de aplicare a acestora.

În urma studiului efectuat şi a consultării literaturii de specialitate, s-a stabilit că, în teoria şi practica economică, există mai multe metode de calculaţie a costului, care se regăsesc în lucrările economiştilor din România (Căpşuneanu S. [19, p.96], Caraiani Ch. şi Dumitrana M. [16, p.49]), FR (Salahova Ă. [162, p.169]), RM (Ţurcanu V., [97, p.6-8], Grabarovschi L. [34, p.100, 101], Cuşmăunsă R., [17, p.121], Panuş V. [77, p.23]). Concluzia de bază denotă că metodele de calculaţie analizate de specialişti prezintă atât avantaje, cât, si dezavantaje.

Evoluţia contabilităţii de gestiune a condiţionat şi modificarea conceptului, obiectivelor, procedurilor şi metodelor de calculaţie şi gestiune a costurilor.

Procedeele şi tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcţie de caracteristicile calitative ale informaţiei necesare utilizatorilor interni şi de particularităţile activităţii desfăşurate. Există o gamă largă de criterii în clasificarea metodelor de calculaţie.

Din punct de vedere al sferei de cuprindere a costurilo, metodele de calculaţie a costului se împart în [54, p.66]:

- ***absorbante*** (totale, complete), care iau în considerare pentru calculul costului unitar toate costurile ocazionate de procesul de producţie şi desfacere (spre exemplu, metoda globală);
- ***limitative*** (parţiale), care iau în calcul pentru determinarea costului produselor numai o parte a costurilor ocazionate de procesul de producţie şi desfacere (metoda direct costing).

O schimbare esenţială a contabilităţii de gestiune este abordarea acesteia ca domeniu de activitate în cadrul entităţii, care a parcurs mai multe etape evoluând de la o activitate tehnică necesară determinării costului şi implementare a controlului şi finalizând cu conceptul de parte integrantă a

Scanned with OKEN Scanner

procesului de conducere, având obiectiv optimizarea întregului proces economic, utilizatorii având acces direct la informaţie în timp real. Ca urmare a schimbărilor evolutive se impune o abordare de clasare a metodelor de calculaţie după momentul evoluţiei acestora în:

- metode **clasice**. Din categoria metodelor clasice fac parte metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze.

Metoda globală constă în colectarea într-un singur cont a tuturor costurilor făcute într-o perioada de gestiune.

Metoda pe faze constă în evidenţierea costurilor de producţie pe fazele prin care trec produsele în procesul de fabricaţie.

Metoda pe comenzi constă în organizarea contabilităţii analitice a costurilor pe fiecare comandă, iar în cadrul acesteia pe secţii şi pe elemente de costuri.

- metode **moderne**. Metodele moderne includ: metoda standard costing, metoda direct costing, activity based costing, target costing, kaizen costing, backflush costing etc.

La etapa actuală contabilitatea de gestiune nu este doar o contabilitate a costurilor, ea devine o contabilitate a performanţei. De aceea putem vorbi despre o interdependenţă dintre contabilitatea managerială şi managementul costurilor. Ca urmare, metodele de calculaţie şi metodele de management au corelat, astfel dând naştere unor metode moderne de calculaţie a costurilor, şi, în viziunea noastră ele pot fi numite metode de calculaţie şi gestiune a costurilor. Astfel, metodele moderne de calculaţie pot fi grupate în funcţie de influienţa asupra mărimii şi comportamentul costurilor:

- *metode de calculaţie a costurilor;*
- *metode de calculaţie şi gestiune a costurilor.*

Performanţele tehnologice de ultimă oră au impus apariţia unor noi sisteme informaţionale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni *(CAD (Computer Aided Design)* – proiectarea şi testarea produsului la computer, *CAM (Computer Aided Manufacturing)* – programarea şi controlul procesului de producţie de computere, *FMS (Flexibile Manufacturing Systems) MRP (Materials Requirement Planning)* – planificarea computerizata a necesarului de stocuri, *JIT (Just în Time)* – sistem de gestiune prin stocuri reduse generate de cerere (comenzi); *TQC (Total Quality Control)* – sistem de control total al calităţii.

Actualmente metodele de calculaţie se orientează spre analiza *procesului de desfacere* care influenţează necesitatea, cantitatea şi calitatea produselor, apariţia noilor metode din domeniul producţiei în scopul reducerii stocurilor şi costurilor de producţie. Noile tipuri de organizaţii şi conduceri impun revederea continuă a sistemelor de informaţie şi producţie existente bazate în principal pe noţiunile de adaptabilitate şi flexibilitate *JIT (Just-in-time)*. Factorii menţionaţi au condiţionat apariţia unor metode noi de calculaţie şi gestiune strategică a costurilor, printre care pot fi menţionate:

- metoda costurilor bazate pe activităţi (*Activity Based Costing - ABC);*

Scanned with OKEN Scanner

- metoda costurilor retrocalculate *(Backflush Accounting - BFA);*
- metoda de calculaţie throughput accounting *(TA);*
- metoda costurilor - ţinta *(Target Costing);*
- metoda *Kaizen Costing;*
- metoda *Just-in-Time.*

Caracteristicile generale ale metodelor moderne de calculaţie sunt:

1. Accentul este pus pe calcularea şi optimizarea costurilor care apar pe parcursul *întregului ciclu de viaţă* a produsului (serviciului) de la faza de proiectare pînă la faza abandonare.
2. Costurile sînt dependente şi dictate nu de factorii din interior (costul întreprinderii), dar de *factorii din exterior*, de către preţuri şi clienţi.
3. Are loc înregistrarea nu numai a costurilor efective, contabilizate în trecut, dar se operează cu *costuri estimate, prognozate* pentru toată durata de viaţă a activităţii (produsului) în scopul *gestiunii strategice de lungă durată.*
4. Obiectivul acestora este nu numai gestiunea costurilor, dar şi *optimizarea tuturor proceselor şi activităţilor* în cadrul întreprinderii, cum ar fi procesul de producere, personalul, normarea muncii, controlul calităţii etc.;
5. Corelarea şi conformarea cu ultimile tehnologii computerizate;
6. Se bazează pe metoda de producţie dictată de cererea clienţilor (*pull-through),* prin care intrările sînt dependente de ieşiri, calculate şi ajustate necesităţilor şi preferinţelor clienţilor, pieţei de desfacere, astfel procesul este privit invers.
7. Orientarea spre viitor şi asupra activităţii pe termen lung, cu accent spre exteriorul firmei, spre lanţul valorii;
8. Oferă diverse tipuri de informaţii atît cantitative (indicatori financiari), cît şi calitative (indicatori non-financiari);

Calculaţia costurilor pe activităţi *(ABC-costing)* reprezintă o metodă de abordare a repartizării costurilor, prin care se identifică principalele activităţi operaţionale, se clasifică toate costurile pe activităţi, se reduc sau se elimină activităţile negeneratoare de valoare şi repartizează costurile utilizând ca bază activitatea care le generează.

Metoda costurilor retrocalculate este o metodă simplificată de calculaţie a costurilor numită *backflush costing* (sau Backflush Accounting-*BFA*), adică *metoda costurilor retrocalculate sau contabilitatea prin reflux* [54, p.68].

Backflush Accounting poate fi privită ca un sistem al contabilităţii de gestiune care foloseşte un flux de producţie invers, pornind de la valoarea bunurilor vîndute în raport cu care costurile se vor repartiza atât asupra produselor vândute cât şi asupra stocurilor. În esenţă, Backflush Accounting este un sistem de contabilitate proiectat pentru a reflecta principiile sistemului

Scanned with OKEN Scanner

JIT (de exemplu, volumul producţiei în curs de execuţie ce urmează a fi prelucrată este menţinut la un nivel minim) [177].

Principiul acestei metode este de a înregistra operaţii economice, în special contabilitatea stocurilor, nu la momentul ieşirii lor, ci mai târziu, în momentul în care produsele finite sunt vândute sau terminate. Toate costurile de producţie sunt considerate cheltuieli ale perioadei în componenţa costului vânzărilor. Pentru ca o astfel de modalitate să nu conducă la concluzii greşite, trebuie ca probabilitatea unei abateri a costurilor în afara standardelor să fie mică. De asemenea, stocurile de produse finite şi în curs de execuţie trebuie sa fie stabilite sau neglijate.

Ca avantaje ale metodei BFA pot fi simplitatea şi utilizarea unui număr redus de documente primare.

Metoda de calculaţie throughput accounting (TA) sau contabilitatea ieşirilor. Principalele elemente ale acestei teorii sunt identificarea constrângerilor unui sistem, bazată pe teoria constrângerilor (theory of constraints) cercetată de către Goldratt şi Cox, luarea unei decizii referitoare la modul în care aceste constrângeri trebuie exploatate şi subordonarea tuturor celorlalte elemente deciziei anterioare.

Throughput accounting (TA) este un sistem de măsurare a rezultatelor finale şi de calculare a costului producţiei. Se afirma că el completează principiile JIT şi atrage atenţia spre adevăraţii factori determinanţi ai profitabilităţii, cum ar fi influenţa modificării volumului producţiei bazată pe comenzi sau pull-through. Producţia pull-through (determinată) reprezintă un sistem în care comenzile clientului declanşează cumpărarea materiilor prime şi programarea producţiei pentru bunurile cerute. Spre deosebire de acest sistem, procesul de producţie tradiţional utilizează metoda push-through, prin care produsele sunt fabricate pe termen lung şi depozitate înainte de primirea comenzilor de la clienţi. În cadrul producţiei pull-through, entitatea achiziţionează materiile prime în funcţie de necesitaţii. În cadrul sistemului pull-through (producţiei bazate pe comenzi), comenzile primite de la clienţi determină volumul producţiei sau altfel spus, a producţiei bazată pe piaţa sau sistemul de fabricaţie tip „client". În aceste condiţii, sunt menţinute nivelele scăzute ale stocurilor, însă este nevoie de o reglare mai frecventă a utilajelor, rezultând mai multe întreruperi ale activităţii [178].

Metoda Target Costing (TC) este numită *metoda costului ţintă.* Această metodă este utilizată de către companiile japoneze şi are ca concepţie de bază calcularea unui cost maxim al produsului care ar permite companiei să pătrundă pe piaţă şi să activeze cu eficienţă. Calcularea şi gestionarea costurilor are loc prin procedeu invers, pornind de la preţurile de piaţă, marja de profit necesară şi ca urmare activitatea întreprinderii trebuie să se încadreze în costul maxim posibil. Costurile – ţintă sunt determinate de mai mulţi factori. Acesta este un cost care trebuie sa fie atins pe termen lung sau în preţ de pătrundere pe piaţă.

Scanned with OKEN Scanner

Ideea acestei metode este simplă şi porneşte de la formula de calcul a preţului de vînzare şi analiza funcţională a raportului *valoare – preţ – profit – cost.* În aplicarea metodei costurilor - ţintă se impune parcurgerea unor anumite *etape*, după cum urmează [16, p.357]:

a) **stabilirea preţului - ţintă** prin metode de studiu a pieţei şi marketing pe întreaga durată a ciclului de viaţă a produsului;
b) **stabilirea profitului - ţintă** având în vedere strategia firmei pe termen mediu şi lung;
c) **stabilirea costului - ţintă** prin scăderea din preţul pieţei a unei marje (profit) dorită.

Costul ţintă = Preţ ţintă (de vânzare admisibil) - Marja de profit

d) **compararea costului ţintă cu costul planificat** (admisibil) pentru determinarea mărimii costurilor care trebuie redus;
e) **reproiectarea produsului** şi inserarea îmbunătăţirilor în procesul de producţie pentru reducerii costurilor, fapt exprimat prin relaţia: *Proiectare – Costuri –Reproiectare*

Deci, unul dintre scopurile metodei target-costing este reducerea diferenţei dintre costul estimate (planificat) şi costul-ţintă. Ca avantaje ale metodei date pot fi menţionate:

a) urmăreşte costurile produsului pe parcursul duratei de viaţă a acestuia;
b) se evidenţiază o corelare puternică a contabilităţii de gestiune cu marketingul şi managementul strategic, astfel are loc o orientare spre client şi piaţa de desfacere;
c) este un sistem de reducere a costurilor la etapa proiectării fapt ce face produsul din start un produs strategic orientat spre vânzări asigurate;
d) există o legătură strânsă cu procesele de bugetare, prognozare a profitului şi formarea centrelor de cost şi a preţurilor;
e) motivarea personalului pe o perioadă lungă de timp.

Metoda Kaizen Costing este o metodă de calculaţie şi gestiune a costurilor care se aplică în faza de producere prin care are loc reducerea costurilor produselor existente, comparativ cu Target Costing care gestionează produsele în toate fazele, începând cu planificarea. Prin Kaizen Costing are loc o optimizare nu numai a costurilor ci şi a procesului de producere şi o normare a locurilor de muncă. După faza de planificare şi implementare a produsului prin această metodă accentul se pune pe desfăşurarea procesului de producere în modul cel mai eficient. Prin aşa procedee toată activitatea se îndreaptă spre reducerea costurilor. Kaizen Costing şi Target Costing sunt asemănătoare prin faptul că urmăresc o ţintă, însă se deosebesc şi prin modul de stabilire a ţintei respective, şi anume: la Target Costing se axează pe cerinţa clienţilor, iar la Kaizen Costing orientarea este pe profitabilitatea obiectivelor impuse de manageri.

Scanned with OKEN Scanner

Target Costing este utilizat de echipa de design înainte ca produsul sa fie lansat în producere, iar Kaizen Costing este utilizat de personalul din producţie în timpul fabricării produsului. Aplicarea metodei Kaizen Costing presupune îmbunătăţirea procesului de producţie. Se observa că, în atenţia Kaizen Costing nu este produsul, ci procesul de producţie şi ca urmare este importantă legătura dintre toate subdiviziunile entităţii.

Metodele de calculaţie şi gestiune clasice se axează pe principiul raportării anuale, prin prezentarea unor situaţii şi informaţii încadrate în perioada raportoare, fără a lua în calcul durata de viaţă a produsului. Managementul costurilor în varianta modernă priveşte o gestiune în complex prin care sunt luate în calcul toate procesele de ciclu a vieţii unui produs, făcând o simbioză între gestiune, analiza muncii, planificare şi calitate. Sub aspect estimativ acest trend se numeşte **lanţul valoric** care reprezintă un set de activităţi care creează valoare pe tot parcursul ciclului de viaţă a produsului, începând de la materia prima şi terminând cu livrarea produsului clientului [54, p.69].

Metodele moderne sunt aplicate anevois în Republica Moldova datorită unor factori de natură obiectivă şi subiectivă cum ar fi: existenţă de tehnologii învechite, care consumă resurse enorme şi provoacă pierderi de producţie; organizarea incorectă şi învechită a organigramei de personal; nivelul de automatizare scăzut; cererea scăzută pentru mărfuri şi necoordonarea cu cererea fapt ce creează stocuri nerealizabile; existenţa unor datorii faţă de bugetul de stat acumulate în perioadele anterioare; management uneori conservator bazat pe metode administrative, păstrate din trecut; lipsa resurselor financiare în implementarea unor noi sisteme de producţie şi noi tehnologii; lipsa informaţiei oferite pe piaţă faţă de avantajul şi posibilitatea implementării unor noi metode.

În perioada actuală, unii autori şi practicieni au redus utilitatea metodelor clasice de calculaţie, deoarece nu furnizează informaţie precisă şi relevantă, aducând, în prim-plan, metodele moderne, care sunt mai adaptate condiţiilor de piaţă. Considerăm, că, practic metodele moderne de calculaţie nu reprezintă mereu soluţia ideală, fiecare entitate trebuie să ţină cont de obiectivele dorite, specificul activităţii, posibilităţile de aplicare, factorii intelectuali şi de altă natură etc. Trebuie menţionat faptul că una din sarcinile managerilor este alegerea variantei optime de gestionare a costurilor, precum şi controlul asupra analizei rezultatelor obţinute, cu scopul de a evita apariţia unor abateri atât în prezent, cât şi în viitor. Multitudinea de metode, condiţiile de aplicare a acestora şi impactul lor asupra procesului decizional au condus, în opinia noastră, la divizarea lor în metode de calculaţie şi metode de gestiune a costurilor (tabelul 2.7.).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.7.

Conţinutul şi condiţiile de aplicare a metodelor de calculaţie şi gestiune a costurilor

№	Metoda	Conţinutul metodei	Condiţii de aplicare
1	2	3	4
1.	Direct – cost	Calculul costului produselor, lucrărilor sau prestărilor de servicii numai în baza costurilor variabile	Divizarea costului în variabile şi constante
2.	Standard – cost	Stabilirea anticipată a unui cost standard pentru producţia ce urmează a fi fabricată în baza standardelor elaborate.	Existenţa standardelor, normelor şi normativelor
3.	ABC (Activity based costing)	Activitatea entităţii este formată din procese şi operaţii. Suma costurilor acumulate pe un tip de produs se determină reeşind costurile necesare pentru efectuarea proceselor şi operaţiilor respective.	Divizarea activităţii pe procese şi tipuri de operaţii. Instruirea supli-mentară a personalului.
4.	CVP (Cost – volum – profit)	Se bazează în stabilirea a trei mărimi: costurile entităţii, veniturile din realizări şi profitul.	Divizarea costurilor în variabile şi constante.
5.	Target costing (costuri ţintă)	Reeşind din preţul stabilit şi profitul ce urmează a fi obţinut se stabileşte valoarea de bilanţ, care urmează a fi respectată de entitate.	Existenţa unei conlucrări strânse între depar-tamente. Controlul per-manent a nivelului costurilor. Siguranţa în planurile de marketing şi poziţionarea corectă a entităţii pe piaţă.
6.	Kaizen costing	Prevede neatingerea unui anumit nivel de costuri, dar micşorarea continue a acestora.	Îmbunătăţirea procesului de producţie. Dezvoltarea sistemului de lansare în fabricaţie, formarea şi motivarea personalului pentru a căuta costuri mai raţionale.
7.	Benchmarking cost	Compararea costurilor entităţii cu costurile liderilor de pe piaţă.	Alegerea corectă a entităţii etalon. Existenţa infor-maţiei veridice despre entitatea etalon.
8.	Absorption costing	În valoarea de bilanţ se includ toate costurile	Folosirea metodelor de repartizare a costurilor indirecte,

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
			care permit stabilirea mărimii acestora incluse în valoarea de bilanţ.
9.	LCC (Life cycle costing)	Se stabileşte procesul de estimare şi acumulare a costurilor pentru întreaga viaţă a unui produs.	Identificarea concreta a etapelor ciclului de viaţă a produsului.

Sursa: elaborat de autori

Selectarea uneia din metodele de calculaţie descrise şi formarea unui sistem fiabil al contabilităţii de gestiune, în cadrul entităţii, este influenţată de un şir de particularităţi specifice ramurii, care pot fi grupate în: macroeconomice, general-organizaţionale şi tehnologice. În acest context, a fost sistematizat modul de influenţă a particularităţilor activităţii entităţilor de producţie asupra aplicării metodelor de calculaţie şi contabilităţii de gestiune şi analizate unele neajunsuri în domeniu. După cum am menţionat, metodologia de contabilizare a costurilor existentă nu corespunde, totalmente, cerinţelor normative şi nu satisface complet procesul decizional, de aceea, se propun unele direcţii de îmbunătăţire şi optimizare a contabilităţii de gestiune la entităţile de producţie.

Pentru organizarea raţională a contabilităţii şi a controlului de gestiune la entităţile de producţie, calcularea corectă a costurilor, bugetarea şi controlul lor, determinarea exactă a costului pentru anumite produse din carne este necesară corelarea elementelor contabilităţii de gestiune cu particularităţile de dezvoltare a ramurii, a procesului tehnologic în condiţiile economiei de piaţă, deoarece se interpun o mulţime de activităţi şi aspecte de natură economică, socială, tehnologică, agricolă şi alimentară (figura 2.7).

Entităţile de producţie sunt influenţate de o varietate de factori, care sunt specifici economiei sau ramurii industriale, în general. Deşi comportă un caracter general, aceştia influenţează modul de organizare a contabilităţii şi a controlului de gestiune. Printre particularităţile economice ale entităţilor din industria cărnii pot fi menţionate: *reglementarea de stat a activităţii, politica alimentară, agricolă şi socială a statului, concurenţa pe piaţa a produselor, caracterul sezonier al procesului de aprovizionare şi desfacere, cerinţe faţă de calitatea produselor.*

Reglementarea de stat a activităţii impune cerinţe privind organizarea raţională a procesului de aprovizionare şi producere, implicarea unor capitaluri financiare şi fixe majore şi autorizaţii de la organele de stat. Aceste aspecte generează costuri specifice care trebuie contabilizate corect şi controlate sub aspectul legalităţii.

Scanned with OKEN Scanner

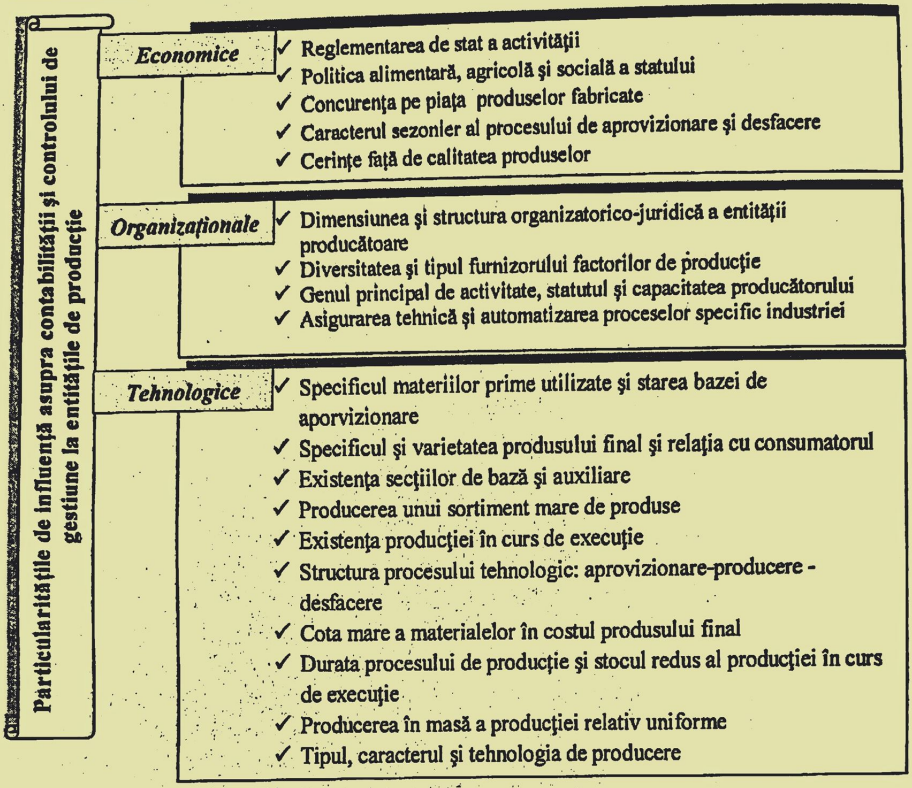

Particularităţile de influenţă asupra contabilităţii şi controlului de gestiune la entităţile de producţie
Economice
✓ Reglementarea de stat a activităţii
✓ Politica alimentară, agricolă şi socială a statului
✓ Concurenţa pe piaţa produselor fabricate
✓ Caracterul sezonier al procesului de aprovizionare şi desfacere
✓ Cerinţe faţă de calitatea produselor
Organizaţionale
✓ Dimensiunea şi structura organizatorico-juridică a entităţii producătoare
✓ Diversitatea şi tipul furnizorului factorilor de producţie
✓ Genul principal de activitate, statutul şi capacitatea producătorului
✓ Asigurarea tehnică şi automatizarea proceselor specific industriei
Tehnologice
✓ Specificul materiilor prime utilizate şi starea bazei de aporvizionare
✓ Specificul şi varietatea produsului final şi relaţia cu consumatorul
✓ Existenţa secţiilor de bază şi auxiliare
✓ Producerea unui sortiment mare de produse
✓ Existenţa producţiei în curs de execuţie
✓ Structura procesului tehnologic: aprovizionare-producere - desfacere
✓ Cota mare a materialelor în costul produsului final
✓ Durata procesului de producţie şi stocul redus al producţiei în curs de execuţie
✓ Producerea în masă a producţiei relativ uniforme
✓ Tipul, caracterul şi tehnologia de producere

Figura 2.7. Particularităţile de influenţă asupra contabilităţii şi controlului de gestiune la entităţile de producţie

Sursa: elaborat de autori

Concurenţa pe piaţa produselor. În condiţiile actuale de dezvoltare a economiei naţionale, industria producătoare se caracterizează printr-o concurenţă acută. Piaţa este accesată de un număr mic de producători, care ocupă mai mult de 80% din volumul total de vânzări. Asigurarea cu informaţie presupune formarea unui sistem optimal de colectare, stocare, prelucrare şi interpretare a datelor generalizatoare şi detalierea lor pe segmente de piaţă, regiuni, clienţi, în dinamică şi structură, pentru a rezista concurenţei pe piaţă.

Industria producătoare este o ramură dependentă de **politicile alimentară, agricolă şi socială** ale ţării. Astfel, politica agricolă poate avea efect de subvenţionare a producătorilor, de susţinere a anumitor produse sau de limitare a fabricării unor produse, iar politica socială poate interzice importul cărnii din zone economice poluante sau consumul unor produse din anumite ţări etc., ceea ce influenţează producătorii în formarea sortimentului de produse, selectarea pieţelor de desfacere sau aprovizionare.

Scanned with OKEN Scanner

Caracterul sezonier al procesului de aprovizionare şi desfacere. Caracteristicile acestei ramuri rezultă din legăturile lor cu agricultura. Acest fapt determină apariţia, în cursul anului calendaristic a unor fluctuaţii în procesul de aprovizionare cu materie primă.

Cerinţele faţă de calitatea produselor. Produsele pot fi, de exemplu produse alimentare care necesită un control riguros al calităţii şi, ca urmare, este necesară asigurarea, la fiecare etapă a ciclului de viaţă, a unor proceduri şi angajaţi, care ar controla respectarea cerinţelor de calitate, fapt ce influenţează structura şi mărimea costului produselor, sistemele şi metodele de evidenţă a costurilor privind calitatea produselor, care, actualmente, deţin o pondere redusă în costul total.

Organizarea contabilităţii şi controlului de gestiune este influenţată de particularităţi organizaţionale legate de *dimensiunea şi structura organizatorico-juridică a entităţii producătoare, diversitatea şi tipul furnizorului factorilor de producţie, genul principal de activitate şi gradul de integrare al entităţii, statutul, capacitatea şi structura producătorului, asigurarea tehnică şi automatizarea proceselor în industria producătoare.*

Dimensiunea şi structura organizatorico-juridică a entităţii de producţie impun organizarea contabilităţii de gestiune în cadrul entităţii prin formarea structurii financiare, sistemului de bugete, numărului şi modului de circulaţie a documentelor contabile. În acest context, este importantă asigurarea proceselor tehnologice raţionale, stabilirea legăturilor optime între clădiri şi construcţii care exclud mişcarea, în sens opus, a materiilor prime şi produselor, separarea fluxurilor de oameni de cele de transport, pentru micşorarea distanţei şi a cheltuielilor de transport intern, respectarea condiţiilor de proiectare şi sanitare. Structura organizatorică a entităţii este influenţată de tipul activităţii, specializarea entităţii şi procesul tehnologic.

Acest factor influenţează modul de organizare a contabilităţii de gestiune, obiectele de evidenţă şi centrele de responsabilitate care pot fi localizate în secţiile în care se efectuează colectarea materiilor prime, etc.

Un alt factor de influenţă este **diversitatea şi tipul furnizorului factorilor de producţie.** Actualmente, una din problemele de bază în industria producătoare constă în asigurarea cu materii prime. Procesul de aprovizionare se caracterizează prin infrastructura pieţei, numărul mare de furnizori – persoane fizice sau juridice, care asigură colectarea, transportarea şi păstrarea produselor, fapt ce condiţionează numărul relativ redus al etapelor pe care le parcurg materiile prime în procesul de aprovizionare. Entităţile autohtone pot colecta independent materii prime de la populaţie sau pot contracta aprovizionarea direct la fabrică de la persoanele juridice. Existenţa acestui circuit este consecinţa necesităţii desfăşurării unor operaţii de prelucrare, stocare, transport, prin care se modifică structura costurilor de transport-aprovizionare şi influenţează mărimea costurilor şi cheltuielilor la fiecare etapă pe care acestea o parcurg, precum şi creşterea preţurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Genul principal de activitate, statutul şi capacitatea producătorului de produse. După capacitate şi profil, entităţile de prelucrare a cărnii se clasifică în: (combinate de carne, combinate de conserve de carne, combinate de păsări, fabrici de păsări, antrepozite frigorifice) şi întreprinderi specializate (de ex. fabrici de prelucrare şi preparate din carne, fabrici de salamuri şi cârnaţi, fabrici de conserve din carne, fabrici de preparate culinare congelate, puncte de abatorizare, fabrici de gelatină şi clei, abatoare specializate). Această particularitate şi diversificare a entităţilor din ramura de prelucrare implică o organizare a contabilităţii de gestiune în funcţie de procesele economice şi legătura dintre acestea.

Genul de activitate şi specializarea entităţii impun existenţa unor etape de producere, operaţiuni economice şi secţiilor suplimentare în cadrul ei.

Particularităţile tehnologice denotă: *specificul materiilor prime utilizate şi starea bazei de aprovizionare, specificul şi varietatea produsului final şi relaţia cu consumatorul, existenţa secţiilor de bază şi auxiliare, producerea unui sortiment mare de produse, existenţa producţiei în curs de execuţie, structura procesului tehnologic: aprovizionare-producere, cota mare a materialelor în costul produsului final, durata procesului de producţie şi stocul redus al producţiei în curs de execuţie, producerea în masă a producţiei relativ uniforme, tipul, caracterul şi tehnologia de producere.*

Specificul materiilor prime utilizate şi starea bazei de aprovizionare.

La prelucrarea materiilor prime, se obţine producţie de bază şi producţie secundară. Obţinerea acestei game largi de materii prime, face atractivă activitatea pentru producători şi investitori, iar contabilitatea de gestiune are sarcina de a calcula corect costul acestor produse secundare şi a controla modul de utilizare a lor.

Această particularitate generează problema unei evidenţe corecte a lipsurilor în toate fazele şi procesele de aprovizionare şi producţie, a costurilor de păstrare, formării şi contabilizării corecte a costurilor unitare, stabilirii obiectului de evidenţă. Acest factor influenţează asupra organizării controlului lipsurilor în/peste limitele normate, controlului calculării costului unitar al materiilor prime şi produselor, verificării corectitudinii repartizării costurilor secţiilor auxiliare.

Specificul şi varietatea produsului final şi relaţia cu consumatorul. Produsul final al entităţilor de producţie este, de exemplu, un produs ce rezultă din procesarea cărnii, în reţeta căruia fracţia masică de ingrediente de carne constituie peste 60 %. Fiind un produs alimentar, acesta este uşor alterabil, fapt care impune condiţii speciale de producere, conservare şi păstrare pe tot parcursul lanţului valoric al produselor din carne, deoarece, în final, el afectează sănătatea oamenilor.

Existenţa secţiilor de bază şi auxiliare condiţionează organizarea contabilităţii costurilor distinct în secţiile de bază şi auxiliare, repartizarea corectă a costurilor între secţii, precum şi asigurarea controlului pe centre de responsabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Tipul, caracterul şi tehnologia de producţie influenţează metoda de calculaţie, care se va utiliza în cadrul entităţii. Diversitatea formelor organizatorice şi tehnologiilor aplicate la entităţile de producere condiţionează aplicarea diferitelor metode de evidenţă şi de calculaţie a costurilor. Astfel, la entităţile, care se atribuie la întreprinderile micului business şi au un proces de producţie simplu şi specializare îngustă, costurile de producţie se calculează în baza metodei de calculaţie pe produs sau grupe de produse. La entităţile, care includ o gamă largă de operaţiuni şi tehnologii complete, calculul costurilor de producţie se face prin metoda pe faze.

Ţinând cont de intensificarea concurenţei, care are ca efect deplasarea puterii economice de la producător la consumator, apariţia unor noi stiluri de management şi accelerarea evoluţiei tehnologice, metodele de evidenţă şi de calculaţie a costurilor au evoluat radical. Acest fapt implică tehnologii variate de fabricare care influenţează metodele de evidenţă şi calculaţie şi, ca urmare, determină numărul şi tipul obiectelor de calculaţie şi al centrelor de responsabilitate.

2.2.2. Modul de colectare, repartizare şi contabilizare a costurilor conform metodei ABC – costing

Problema de bază, legată de gestiunea costurilor şi a sortimentului de produse la entităţile de producţie, constă în furnizarea unor informaţii ample şi actuale cu privire la costul unui produs în scopul luării deciziilor, astfel încât managementul entităţii să cunoască suma totală a costurilor şi cheltuielilor aferente unui produs (de la momentul aprovizionării cu materii prime până la vânzarea acestuia) cu scopul determinării rezultatelor financiare care îi revin şi eficienţa producerii lui. Actualmente, contabilitatea furnizează informaţii doar referitoare la costul de producţie al unui produs, fără a cunoaşte costurile de desfacere ale acestuia, ceea ce nu permite determinarea costurilor şi cheltueililor totale legate nemijlocit de acesta şi în consecinţă, luarea deciziilor.

De asemenea, în urma investigaţiilor, s-au constatat unele deficienţe legate de faptul că unele costuri indirecte sunt repartizate şi incluse în costul produsului la etapa de aprovizionare sau producere uniform, chiar dacă lipseşte o legătură directă cu acesta. În acest context, o preocupare a contabilităţii o constituie analiza posibilităţilor de aplicare a unor noi metode de calculaţie şi de gestiune prin care informaţia ar fi mai accesibilă conducătorilor, care nu cunosc instrumentele şi, uneori, limbajul contabil.

Astfel de informaţii pot fi realizate în cadrul unei metode moderne de calculaţie, de exemplu metoda ABC-costing, care reprezintă o nouă abordare a costurilor pentru entităţile de producţie. Considerăm că aceasta este binevenită, pentru entităţile de producţie deoarece, în prezent, acestea utilizează metoda globală sau metode combinate (metoda pe faze, metoda normativă), ceea ce

Scanned with OKEN Scanner

duce la un volum semnificativ de muncă necesar elaborării normelor de consum, precum şi la evidenţa schimbărilor de norme, evidenţa abaterilor de la norme. Sub influenţa înlocuirii manoperei cu utilaje de producţie, costurile indirecte cresc ca mărime şi complexitate, în raport cu cele directe. Investigaţiile demonstrează că metoda menţionată poate crea un efect mai mare, în cadrul entităţilor, unde există necesitatea repartizării mai corecte şi cu un grad de exactitate mai înalt al costurilor indirecte de producţie pe tipuri de produse fabricate sau pe tipuri de servicii prestate.

Metoda ABC-costing, a apărut în SUA, la sfârşitul anilor 80, al secolului trecut, când în lucrarea „The hidden factory", economiştii Jeffrey G. Miller şi Thomas E. Vollman au supus unui studiu critic sectoarele şi locurile de costuri comune, ajungând la concluzia că pasul hotărâtor rezidă în diminuarea costurilor indirecte de producţie. Pentru controlul costurilor indirecte trebuie elaborat un model, care să detalieze şi să structureze cauzele acestor costuri [28, p. 363; 26, p. 345]. Prima încercare de realizare a unui asemenea model de calculaţie a costurilor a fost făcută abia în anul 1987 de către Kaplan R., Cooper R. şi Johnson T. În aceeaşi perioadă, în SUA, a fost elaborată o metodă de calculaţie denumită „Activity Based Costing" (ABC-costing), iar în Germania, în baza lucrării „Calculaţia costurilor de procese" de către Horvath şi Mayer, în 1989, a început dezvoltarea calculaţiei costurilor pe procese [9, p. 421; 8, p. 99; 36, p. 66, 95].

Esenţa metodei ABC-costing constă în identificarea blocurilor de cost sau centrelor de activitate dintr-o entitate şi, conform acesteia, se repartizează costurile produselor şi serviciilor pe baza numărului de evenimente sau tranzacţii implicate în procesul obţinerii unui produs sau serviciu [16, p. 213]. Metoda costurilor bazate pe activităţi este orientată spre repartizarea costurilor indirecte de producţie şi, totodată, tinde să arate relaţia dintre costurile indirecte şi toate activităţile care le generează. Calculaţia costurilor pe activităţi (ABC-costing) reprezintă o metodă de abordare a repartizării costurilor prin care se identifică principalele activităţi operaţionale, se localizează toate costurile (cheltuielile) pe activităţi, se reduc sau se elimină activităţile negeneratoare de valoare adăugată şi se repartizează costurile (cheltuielile) utilizând ca bază activitatea care le generează.

În contextul celor menţionate, propunem aplicarea la entităţile de producţie în locul metodelor tradiţionale de calculaţie a costurilor, a metodei ABC-costing, care conform surselor studiate [22,p.53], [88,p.184], prezentăm avantajele acestei metode:

- la determinarea şi repartizarea costurilor indirecte de producţie, în situaţia când mărimea şi ponderea acestora este mare;
- la formarea preţurilor, deoarece, în calcul, se iau toate costurile, începînd de la aprovizionare şi terminând cu desfacerea lor, de aceea, costul de producţie este determinat pe toată perioada lanţului valoric al produsului;
- asigură elaborarea mai exactă a devizelor de costuri şi cheltuieli şi a bugetelor pe subdiviziuni ale entităţii şi pe tipuri de activităţi;

Scanned with OKEN Scanner

- în scopul studierii unui produs şi stabilirii gamei de produse şi nemijlocit la alegerea tipurilor proceselor de fabricaţie;
- la selectarea canalelor de furnizare şi desfacere a produselor;
- la optimizarea indicatorilor economici ai activităţii şi ai necesităţilor de resurse în cadrul diferitelor activităţi sau procese economice;
- în procesul de analiză comparativă a variantelor de alternativă cu privire la producerea, vânzarea şi gestiunea unor sau altor produse sau servicii.

În comparaţie cu metodele tradiţionale de calculaţie a costurilor (cum ar fi metoda normativă, metoda pe faze cu semifabricate), metoda ABC - costing are unele asemănări, cu toate că divergenţele sunt semnificative (tabelul 2.8).

Tabelul 2.8.

Compararea metodelor tradiţionale de calculaţie cu metoda ABC-costing

Criteriul	Metode tradiţionale de calculaţie a costurilor	Metoda ABC - costing
1	2	3
După costurile cuprinse	Costurile totale aferente procesului de producţie	Costurile totale aferente procesului de producţie, desfacere, gestiune şi aprovizionare
După sfera de aplicare	Calcularea costului produsului Luarea deciziilor cu privire la producere şi preţuri	Calcularea costului produsului Luarea deciziilor manageriale mai ample (formarea preţului de vânzare, optimizarea structurii financiare)
După modul de repartizare a costurilor indirecte	Proporţional costurilor de bază, costurilor privind retribuirea muncii, costurilor materiale,etc.	Proporţional costului activităţilor şi proceselor în baza inductorilor specifici
După gruparea în costuri fixe/ variabile	Există	Gruparea nu influenţează formarea costului
După clasificarea costurilor analizate şi incluse în preţ	Directe şi indirecte de producţie	Directe şi indirecte de producţie, administrative, comerciale
După indicatorii furnizaţi	Financiari	Financiari/Nonfinanciari
După nivelul de exactitate a costului	Mediu	Înalt
Avantaje	Accesibilitatea la datele iniţiale Simplitate Efort redus	Calcule mai exacte Diversitatea informaţiei furnizate Control pe parcursul lanţului valoric
Dezavantaje	Exactitatea redusă a calculelor privind costul unitar	Complexitate Efort major la aplicare

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

O deosebire semnificativă între metodele tradiţionale de calculaţie şi metoda ABC-costing constă în faptul că ultima este o metodă nu numai de calculaţie, dar şi de gestiune.

Managementul entităţii are nevoie de informaţii privind toate costurile şi resursele consumate care sunt legate de un produs – de la aprovizionare până la vânzare, de aceea, conform acestei metode, se colectează costurile din toate activităţile, iar SNC [83] şi IAS 2 [44] prevăd includerea în cost doar a costurilor de producţie.

După cum se observă, în metodele tradiţionale de calulaţie şi în metoda ABC-costing, o parte din costuri sunt incluse direct în costul produsului, iar celelalte costuri sunt repartizate conform unor baze de repartizare. Cele mai evidente deosebiri sunt legate de costurile indirecte, care, conform metodelor tradiţionale, se acumulează pe centre de responsabilitate şi se includ în costul produsului fabricat conform bazelor de repartizare (salariul muncitorilor), iar, dacă ne referim la metoda ABC-costing, costurile indirecte se repartizează pe tipuri de activităţi şi se includ în costul produsului fabricat, în funcţie de inductorul de cost pe baza relaţiei cauză-efect. Metodele tradiţionale utilizează una sau două baze de repartizare a costurilor indirecte exprimate în om-ore sau salariul muncitorilor de bază, iar în metoda ABC-costing - mai multe baze de repartizare pentru fiecare articol de costuri indirecte (numărul de operaţiuni, numărul de comenzi, numărul de facturi, numărul de ore etc.). O altă concluzie privind rezultatele obţinute se referă la faptul că metodele tradiţionale calculează costul produsului doar pentru faza de producţie, fără a lua în calcul costurile legate de acesta pe tot lanţul valoric, ceea ce permite aplicarea metodei ABC - costing (figura 2.8).

Scanned with OKEN Scanner

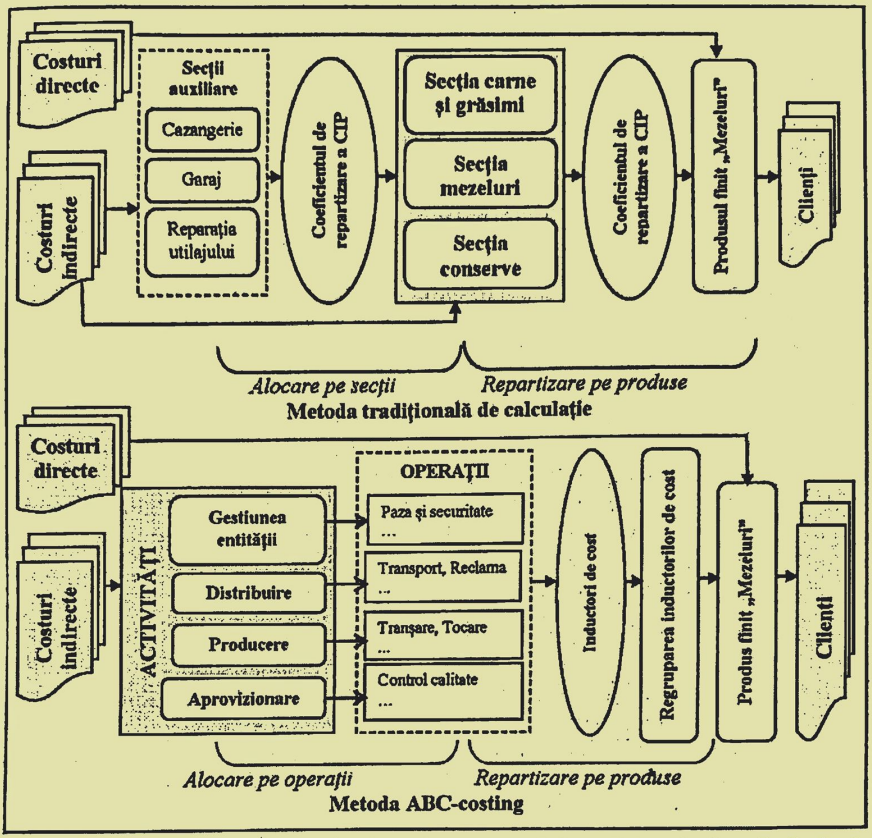


Figura 2.8. Formarea costului conform metodei tradiţionale de calculaţie şi metodei ABC-costing la entităţile de prelucrare a cărnii

Sursa: elaborat de autori

Prin urmare, informaţia obţinută în cadrul metodei ABC-costing este mult mai detaliată numai în cazul în care este legată concret de un produs, ceea ce denotă determinarea unui cost cu un grad de exactitate mai mare.

În continuare, vor fi prezentate elementele de bază care caracterizează metoda ABC-costing.

1. **Identificarea activităţilor, subactivităţilor şi operaţiilor.** *Activitatea,* este un ansamblu de operaţii, realizate de unul sau mai mulţi indivizi, care permit furnizarea unor utilităţi plecând de la anumite resurse, operaţii omogene din punct de vedere al comportamentelor de cost şi performanţă [42, p. 57; 8, p. 98; 26, p. 348; 88, p. 162]. La rândul lor, activităţile sunt regrupate în operaţii. *Operaţiile* reprezintă elementele de lucru sau etapele operaţionale necesare pentru realizarea şi finalizarea unei activităţi [27, p. 185]. Un grad înalt de

Scanned with OKEN Scanner

exactitate al calculelor se înregistrează în cazul în care activităţile sunt divizate în nivele. La entităţile de producţie pot fi următoarele nivele generale de activităţi [16, p. 216]:

- la nivel de unitate, care sunt realizate de fiecare dată, când o unitate este produsă;
- la nivel de lot, care sunt realizate de fiecare dată, când un lot de bunuri sunt produse sau manevrate;
- la nivel de produs, care sunt cerute de realizarea fiecărui tip diferit de produs;
- la nivel de entitate, care doar se referă la procesul general de fabricaţie al unei entităţi.

2. **Determinarea factorilor care cauzează costurile indirecte de producţie, numiţi inductori de cost** [8, p. 98; 27, p. 186]. *Inductorii* pot fi grupaţi în:

- inductori tranzitorii, care se utilizează în cazul când, pentru realizarea unei operaţii, este necesară una şi aceeaşi cantitate de resurse, indiferent de diferenţierile dintre caracteristici şi rezultate (numărul de ajustări, facturi, produse etc.);
- inductori ai continuităţii, care indică timpul necesar pentru efectuarea unei operaţii;
- inductori ai intensităţii, care permit o măsurare mai exactă şi directă a resurselor utilizate.

Dacă analizăm procesul invers al lanţului valoric al produsului şi procesul de formare a costului, se poate observa că clienţii generează apariţia şi existenţa produselor, serviciilor, lucrărilor, etc. (obiectelor de cost), care, la rândul lor, generează activităţi consumatoare de resurse.

3. Un alt element al metodei ABC – costing îl reprezintă **resursele,** care constituie acele elemente economice (factori de producţie) şi care contribuie la realizarea operaţiilor. Acestea sunt resursele financiare, umane (personalul), utilajul, transportul etc. La aprecierea acestei metode, se observă reorientarea de la „producere" către „vânzare", adică spre client. Lanţul mişcării informaţiei privind costurile este următorul: consumul de resurse generează costuri, activităţile consumă resurse, iar produsul finit (obiectul de cost) consumă activităţi. Astfel, metoda ABC-costing se concentrează asupra unui ciclu de producţie, pornind de la faptul că resursele sunt un element important în cadrul activităţii desfăşurate de întreprindere, fiind consumate de activităţi, transmiţându-şi valoarea prin intermediul inductorilor în costul produselor fabricate (obiect de cost). În cazul în care o entitate ia decizia de a aplica metoda ABC-costing, majoritatea schimbărilor vor fi efectuate la nivel de prelucrare a informaţiei, deoarece va fi nevoie de o informaţie mult mai detaliată în ceea ce priveşte utilizarea resurselor pe tipuri de activităţi. În baza acestei informaţii, va avea loc repartizarea costurilor în valoarea produselor/serviciilor fabricate, în funcţie de inductorii de cost, după care vor fi stabilite rezultatele şi eficienţa utilizării resurselor.

Scanned with OKEN Scanner

În urma analizei literaturii de specialitate, putem conchide că mai mulţi autori şi-au expus părerea asupra etapelor de implementare a metodei ABC-costing [42, p. 268; 27, p. 184; 16, p. 214; 9, p. 423; 36, p. 123; 23, p. 101; 37, p. 162; 129; 88, p. 172; 160]. Însă, autorii, făcând o sinteză, au realizat implementarea metodei ABC-costing la SA „Basarabia Nord", cu perfecţionarea şi recomandarea etapelor prezentate mai jos, a căror consecutivitate ar genera un efect maxim la calcularea şi gestiunea costurilor.

Etapa I. Stabilirea structurii activităţilor, subactivităţilor şi operaţiilor desfăşurate în cadrul acestora pe centre de responsabilitate. În cadrul acestei etape, este necesară stabilirea activităţilor şi operaţiilor de bază existente la „Basarabia Nord" SA. Evenimentele şi procesele economice pot fi structurate sub forma unui arbore (organigramă), unde, pentru fiecare nivel, vor fi stabilite de la trei până la cinci activităţi. Aceasta va permite repartizarea costurilor în baza activităţilor. La evidenţierea activităţilor, recomandăm să fie luate în considerare următorii factori: gradul de influenţă al activităţii asupra costurilor, particularităţile organizaţionale ale fiecărei activităţi: studierea pieţei şi potenţialilor cumpărători şi elaborarea strategiilor în acest domeniu, modul de deservire a clienţilor, analiza sistemului de gestionare a resurselor umane şi financiare, a programului ecologic, publicitatea etc.

La formarea costului unui produs, în cadrul metodei ABC-costing, au fost luate în calcul **toate activităţile** „Basarabia Nord" SA, care au atribuţie la fabricarea acestuia, inclusiv cele ce ţin de gestiunea întreprinderii şi procesul de desfacere a produselor. Conform prevederilor SNC „Stocuri" şi IAS 2 „Stocuri", costurile activităţilor care nu sunt legate de procesul de producţie nu se includ în costul produsului, dar sub aspectul gestionării economice, prin intermediul metodei ABC-costing, aceste costuri trebuie incluse în costul final al produsului sau serviciului şi luate în calcul la determinarea acestuia [74]. Autorul a grupat activităţile la „Basarabia Nord" SA, după cum sunt prezentate în figura 2.9: 1) aprovizionare; 2) producere (care include subactivităţile secţiilor de bază, secţiilor auxiliare şi gestiunea secţiilor); 3) distribuire); 4) gestiunea entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

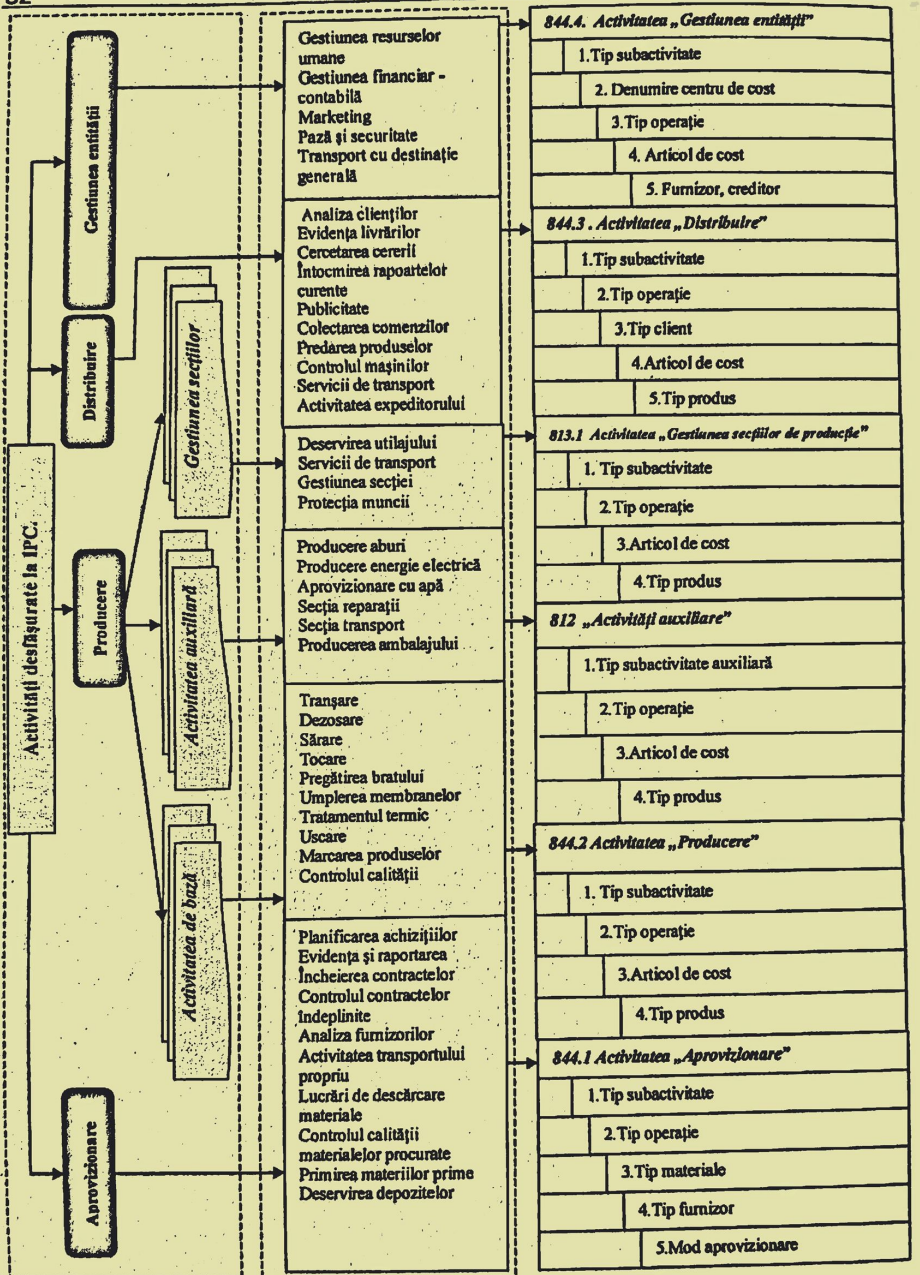


Figura 2.9. Corelarea dintre activităţi, subactivităţi, conturi şi subconturi la entităţile de producţie

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Etapa II. Identificarea inductorilor de cost pentru fiecare activitate. *Inductorii de cost,* denumiţi şi stimulatori de costuri, reprezintă mărimile de referinţă pentru repartizarea costurilor indirecte de producţie.

Aceştia indică cauza (factorul explicativ) variaţiei costurilor de resurse şi servesc ca instrument de măsură a volumului prestaţiilor furnizate [16, p. 218].

Inductorii de cost au funcţii identice cu cele ale coeficienţilor (bazelor) de repartizare tradiţionali. Totodată, inductorii de cost trebuie să îndeplinească şi unele condiţii: să poată fi uşor identificaţi şi utilizaţi, să indice cauza apariţiei costurilor indirecte, să fie accesibili.

La „Basarabia Nord" SA, inductorii de cost au fost divizaţi în două grupe:

- tradiţionali (ore manoperă, ore de funcţionare a utilajului, costul materiilor prime consumate, numărul de produse);
- noi (numărul de comenzi de materiale aprovizionate sau de produse vândute, numărul de planuri elaborate, numărul de controale, numărul comenzilor de fabricaţie, etc.).

În anexa 7, este prezentată lista inductorilor de cost, care pot fi utilizaţi la entităţile de producţie, în funcţie de tipul activităţilor şi lucrărilor efectuate.

Etapa III. Stabilirea listei de conturi contabile sintetice şi analitice în corelare cu activităţile, subactivităţile şi operaţiile economice. La această etapă, are loc deschiderea conturilor, structurarea subconturilor şi conturilor analitice în conturile clasei 8, cu scopul colectării şi înregistrării corecte a costurilor pe tipuri de activităţi enumerate la etapa I. Planul de conturi existent nu este adaptat pentru utilizarea metodei ABC-costing, cu atât mai mult, aceasta este o metodă de calculaţie şi de gestiune a costurilor totale.

Ca urmare, o problemă care trebuie supusă cercetării este modul de contabilizare şi repartizare a costurilor indirecte pe activităţi, în scopul aplicării metodei date, care, în literatura de specialitate, este abordată diferit. În contextul soluţionării anumitor aspecte problematice privind reflectarea în conturi a costurilor, propunem două variante:

- varianta I, care constă în reflectarea în conturile de gestiune existente 811 „Activităţi de bază", 812 „Activităţi auxiliare" şi 821 „Costuri indirecte de producţie", şi la care, mai întâi, pot fi deschise subconturi cu denumirea activităţilor şi conturi analitice pentru evidenţa pe centre, articole de calculaţie sau elemente de calculaţie. Însă, în cazul acestei variante este defectuoasă contabilizarea în scopuri manageriale a costurilor activităţii de aprovizionare, desfacere şi gestiune a entităţii şi ca urmare se propune a doua variantă.
- varianta II, care rezidă în aplicarea unui cont special 844 „Costurile activităţilor ABC", la care pot fi deschise subconturi în funcţie de activităţile formate la etapa I. La entităţile de producţie se propunem deschiderea la contul menţionat subconturi pe următoarele tipuri de activităţi: 1 „Aprovizionare", 2 „Producere", 3 „Distribuire" şi 4 „Gestiunea entităţii". La

Scanned with OKEN Scanner

subconturile menţionate, va fi utilă deschiderea unor conturi analitice în funcţie de subactivităţi, operaţii, centre de cost şi mod de colectare a costurilor pe activităţi prezentate în figura de mai sus şi anexa 7. Contabilizarea tranzacţiilor în cadrul contului 844 „Costurile activităţilor ABC" şi închiderea subconturilor se efectuează în felul următor:

a) costurile indirecte, aferente aprovizionării, se reflectă în debitul subcontului 844.1 „Aprovizionare" care se închide cu subconturile contului 211 „Materiale" prin repartizarea pe tipuri de materiale în baza inductorilor de cost;

b) costurile de producţie indirecte se contabilizează în debitul subcontului 844.2 „Producere", care se închide la contul 811 „Activităţi de bază";

c) costurile de desfacere se colectează în debitul subcontului 844.3 „Distribuire", care, în scopuri de gestiune şi în vederea formării costului total, conform metodei ABC - costing, se adună, fără formule contabile, după repartizarea în baza inductorilor, la costul produselor vândute din creditul subcontului 216.1 „Produse finite" pentru a determina costul total, inclusiv costurile de distribuire aferente produselor vândute. La data de raportare, subcontul 844.3 „Distribuire" se închide la contul 712 „Cheltuieli de distribuire", întru respectarea principiilor contabilităţii financiare;

d) costurile administrative se reflectă în debitul subcontului 844.4 „Gestiunea entităţii" care în scopuri de gestiune şi în vederea determinării costului total, conform metodei ABC-costing prin calcule, fără formule, după repartizarea în baza inductorilor, se adună la costul produsului concret din subcontul 216.1 „Produse finite" pentru a calcula costul total, iar însuşi contul 844.4 „Gestiunea entităţii", la data de raportare, se închide cu contul 713 „Cheltuieli administrative".

Etapa IV. Elaborarea schemei corespondenţei conturilor şi analizei costurilor. Schema corespondenţei conturilor contabile, în cadrul sistemului ABC-costing, se elaborează la începutul implementării acestei metode şi presupune modul de contabilizare a tuturor costurilor, repartizarea costurilor indirecte şi formarea costului produselor.

Trebuie menţionat că, în sistemul ABC-costing, costul produsului este format pentru decizii manageriale şi include:

1) costuri directe; 2) costuri indirecte de aprovizionare; 3) costuri indirecte de producţie; 4) costuri indirecte de desfacere a produselor; 5) costuri indirecte de gestiune a entităţii.

Pornind de la costurile indirecte care apar la fiecare activitate, acestea se repartizează realizând următorii paşi:

- pasul 1. Repartizarea costurilor activităţilor auxiliare;
- pasul 2. Repartizarea costurilor indirecte pe activităţi;
- pasul 3. Repartizarea costurilor activităţilor pe produse;

Scanned with OKEN Scanner

- pasul 4. Includerea costurilor directe şi indirecte în costul produselor fabricate. Legătura acestora cu corespondenţa conturilor este prezentată în anexa 8.

Etapa V. Determinarea costului fiecărei activităţi. Această etapă prevede contabilizarea şi colectarea costurilor în cadrul fiecărei activităţi. Obiectivul managerului constă nu numai în contabilizarea costurilor, dar şi în încercarea de reducere şi identificare a costurilor, care nu sunt necesare şi, nemijlocit, în stabilirea cauzelor, care provoacă apariţia costurilor pentru fiecare activitate în parte, adică stabilirea inductorilor de cost. Inductorii de cost realizează legătura dintre costurile întreprinderii şi operaţiile efectuate. În cadrul acestei etape s-a efectuat un studiu la locul de muncă al lucrătorilor entităţilor de producţie, în care se înregistrează tipurile de activităţi şi operaţii şi se indică timpul necesar pentru efectuarea unei operaţii. Pentru celelalte operaţiile, poate fi făcută o măsurare directă. Spre exemplu, consumul de energie poate fi determinat prin calcularea unei cote care revine unei operaţii. La această etapă, se observă diferenţa de bază dintre metoda ABC-costing şi metodele tradiţionale, care constă în faptul că metodele tradiţionale colectează costurile indirecte pe centre de responsabilitate, în general, iar metoda ABC-costing - pe tipuri de operaţii în cadrul centrelor.

Acest fapt favorizează delimitarea costurilor între activităţi, ce permite calcularea costului pe activităţi.

Pasul 1. Calculul şi contabilizarea costurilor directe de producţie. Costurile directe de producţie se colectează şi se contabilizează pe centre de responsabilitate, expuse în capitolul precedent, prin debitarea contului 811 „Activitatea de bază" şi creditarea conturilor de active, datorii sau costuri, în funcţie de resursele consumate.

Pasul 2. Calculul şi contabilizarea costurilor activităţilor auxiliare. Costurile activităţilor auxiliare se contabilizează pe centre de responsabilitate şi se reflectă prin debitatea contului 812 „Activităţi auxiliare" şi creditarea conturilor de active, datorii sau costuri, în funcţie de resursele consumate. Colectarea şi înregistrarea costurilor activităţilor auxiliare se efectuează pe următoarea analitică: subactivitate auxiliară, centru de cost, operaţii, tip de produs.

Pasul 3. Calculul şi contabilizarea costurilor indirecte de producţie. CIP se contabilizează în contul 821 „Costuri indirecte de producţie". CIP colectate în cursul perioadei de gestiune se reflectă în debitul contului dat şi creditul conturilor de active, datorii sau costuri. în funcţie de resursele consumate. CIP reprezintă costurile de gestiune ale secţiei, de aceea, colectarea şi înregistrarea acestora se efectuează pe următoarea analitică: subactivitate auxiliară, centru de cost, operaţii, articol de cost, tip produs.

Pasul 4. Calculul şi contabilizarea costurilor activităţii „Aprovizionare". Acest pas prevede colectarea şi contabilizarea costurilor legate de procesul de aprovizionare pe centre de responsabilitate prin debitatea contului 844 „Costurile

Scanned with OKEN Scanner

activităţilor ABC", subcontul 01 „Activitatea aprovizionare" şi creditarea conturilor de active, datorii, amortizare sau costuri, în funcţie de resursele consumate. Evidenţa analitică se ţine pe centre de responsabilitate, tipuri de operaţii, clienţi, articole de cost, tip de produs.

Pasul 5. Calculul şi contabilizarea costurilor activităţii „Distribuire". Costurile acestei activităţi se colectează şi se contabilizează pe centrele de responsabilitate expuse în paragraful precedent prin debitatea contului 844 „Costurile activităţilor ABC", subcontul 03 „Activitatea distribuire" şi creditarea conturilor de active, datorii, amortizare sau costuri, în funcţie de resursele consumate. Evidenţa analitică se ţine pe centre de responsabilitate, tipuri de operaţii, clienţi, articole de cost, tip de produs.

Pasul 6. Calculul şi contabilizarea costurilor activităţii „Gestiunea entităţii". Aceste costuri se colectează şi se reflectă pe centrele de responsabilitate, analizate în capitolul precedent, prin debitarea contului 844 „Costurile activităţilor ABC", subcontul 04 „Activitatea gestiunea entităţii" şi creditarea conturilor de active, datorii, amortizare sau costuri, în funcţie de resursele consumate. Evidenţa analitică se ţine pe tipuri de operaţii şi articole de cost.

Etapa VI. Calculul şi contabilizarea costului unitar al inductorilor. Fiecare activitate generează costuri, deoarece ele sunt producătoare de produse sau servicii. În cadrul unei entităţi, activităţile pot fi multiple. În cazul în care activităţile sunt specifice unui anumit produs/serviciu, costurile acestora sunt atribuite direct produsului respectiv, iar în cazul în care activităţile se referă la mai multe produse/servicii, costurile trebuie să fie repartizate în baza costului unitar al unui inductor pe fiecare activitate şi volumul producţiei fabricate. Ca urmare, formula de calcul al costului unui inductor este următoarea:

Costul unitar inductor = costul resurselor pe activităţi / volumul inductorului

Costul unitar al inductorilor se stabileşte pentru:

- activităţile auxiliare, costul cărora urmează să fie repartizat şi inclus în costul activităţilor de bază sau activităţilor ABC;
- costurile indirecte, mărimea cărora se repartizează şi se include în costul activităţilor ABC;
- activităţile ABC, care, ulterior, servesc ca bază la repartizarea şi includerea acestora în costul produselor.

Etapa VII. Calculul şi contabilizarea costului activităţilor şi repartizarea acestora. Ideea de bază a metodei ABC-costing constă în repartizarea costurilor generate de activităţi pe tipuri de produse, în funcţie de frecvenţa utilizării acestei operaţii de către inductorul de cost. Exactitatea acestui calcul depinde de corelaţia dintre costul resurselor pe activităţi şi volumul inductorilor de cost utilizaţi. Costul activităţii se determină astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Costul activităţii = Costul unitar inductor x Volumul inductorilor utilizaţi în activitate (la fabricarea unui produs)

Pornind de la cele menţionate, propunem efectuarea, în cadrul acestei etape, a următorilor paşi:

Pasul 1. *Calculul costului unitar al inductorilor activităţilor auxiliare, calculul costului activităţilor auxiliare şi repartizarea acestora prin includerea în costul activităţilor ABC (repartizarea costurilor acumulate pe centre de responsabilitate la contul 812 „Activităţi auxiliare").*

Pasul 2. *Calculul costului unitar al inductorilor activităţii de gestiune a secţiilor de producţie, calculul costurilor acestor activităţi şi repartizarea lor prin includerea în costul activităţilor ABC (repartizarea costurilor acumulate pe centre de responsabilitate la contul 821 „Costuri indirecte de producţie").*

Pasul 3. *Calculul costului unitar al inductorilor activităţilor ABC, repartizarea acestuia şi includerea în costul produselor (repartizarea costurilor acumulate la contul 844 „Costul activităţilor ABC").* Contabilizarea operaţiunilor cuprinse în paşii descrişi este prezentată în tabelul 2.9. prin utilizarea exemplului de la entităţile de prelucrare a cărnii.

Tabelul 2.9.

Extras din registrul înregistrărilor cronologice a operaţiilor privind costurile pe activităţi, costurile produselor concrete la „Basarabia Nord" SA

Nr. crt.	Conţinutul operaţiilor economice	Corespondenţa conturilor	
		debit	credit
1	2	3	4
	Repartizarea costurilor indirecte şi formarea costului pe activităţi		
1	Repartizarea costurilor activităţilor auxiliare şi includerea acestora în:		
	– costurile indirecte al secţiei de producţie	821	812
	– costurile altor secţii auxiliare în cazul serviciilor reciproce	812	812
2	Repartizarea costurilor activităţilor auxiliare şi includerea acestora în costul activităţilor ABC:		
	– *„Aprovizionare"*	844.1	812
	– *„Producere"*	844.2	812
	– *„Distribuire"*	844.3	812
	– *„Gestiunea entităţii"*	844.4	812
3	Repartizarea costurilor indirecte de gestiune şi deservire a subdiviziunilor (secţiilor) de producţie şi includerea acestora în costul activităţilor ABC:		
	– *„Aprovizionare"*	844.1	821
	– *„Producere"*	844.2	821
	– *„Distribuire"*	844.3	821
	– *„Gestiunea entităţii"*	844.4	821
	Repartizarea costurilor activităţilor şi contabilizarea produselor		
4	Repartizarea şi includerea costurilor activităţii *„Aprovizionare"* în costurile materialelor procurate	211	844.1

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4
5	Repartizarea şi includerea costurilor activităţii *„Producere”* în costurile produselor:		
	– „Preferat din carne de porc”	811	844.2
	– „Molocinaia (Lacta) C/S”	811	844.2
6	Repartizarea şi trecerea costurilor activităţii *„Distribuire”* la conturile contabilităţii financiare, în analitică pe produse:		
	– „Preferat din carne de porc”	712	844.3
	– „Molocinaia (Lacta) C/S”	712	844.3
7	Repartizarea şi trecerea costurilor activităţii *„Gestiunea entităţii”* la conturile contabilităţii financiare, în analitică pe produse:		
	– „Preferat din carne de porc”	713	844.4
	– „Molocinaia (Lacta) C/S”	713	844.4
Suma costurilor activităţii „Distribuire” şi „Gestiunea entităţii” se adună (fără formule contabile) la costul de producţie al produselor fabricate şi/sau vândute în urma repartizarii după inductori pentru determinarea costului total pentru aplicarea metodei ABC - costing			
8	Costurile produselor stocate, inclusiv costurile directe şi indirecte:		
	– „Preferat din carne de porc”	216	811
	– „Molocinaia (Lacta) C/S”	216	811
	Contabilizarea costurilor produselor în curs de execuţie		
9	Reflectarea costurilor produselor în curs de execuţie stocate, inclusiv costurile directe şi indirecte:		
	– „Preferat din carne de porc”	215	811
	– „Molocinaia (Lacta) C/S”	215	811

Sursa: elaborat de autori

Etapa VIII. Calculul şi contabilizarea costului produselor fabricate. La această etapă, se calculează costul pentru fiecare tip de produs prin adunarea sumelor costurilor directe şi indirecte: materiale consumate pentru exploatarea, reparaţia, întreţinerea mijloacelor fixe; salarii calculate muncitorilor auxiliari şi personalului administrativ din cadrul subdiviziunilor de producţie; valoarea resurselor energetice utilizate pentru necesităţile generale ale unităţilor de producţie etc.

Etapa IX. Calculul şi contabilizarea costului produselor în curs de execuţie. La această etapă, se calculează costul pentru fiecare tip de produs, care nu a trecut toate etapele de producere.

În continuare, prezentăm modul de aplicare a metodei ABC - costing, expus în baza datelor „Basarabia Nord” SA tabelul 2.10.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.10.

Date inițiale privind costurile (extras)

Indicatori	Preferat din carne de porc	Molocinaia (Lacta) C/S	Total
Cantitatea fabricată, kg	2141,2	5087,8	X
Costuri directe, lei:			
materiale de bază	87123,03	152112,1	239235,13
materiale auxiliare	7501,54	29686,73	37188,27
membrană	8935,82	11990,74	20926,56
Clipse	1041,68	2594,37	3636,05
energie electrică	4002,95	11969,61	15972,56
salarii și contribuții sociale și medicale calculate muncitorilor	5819,85	14794,73	20614,58
Total costuri directe	**114424,87**	**223148,28**	**337573,15**
Total costuri indirecte pe entitate, lei:	-	-	2200240,8
activitate „Aprovizionare"	-	-	42418,8
activitate „Producere"	-	-	368666,1
activitate „Distribuire"	-	-	677387,3
activitate „Gestiunea entității"	-	-	1111768,6

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Basarabia Nord" SA

Calculele și modul de contabilizare sunt efectuate pentru produsele „Preferat din carne de porc" și „Molocinaia (Lacta) C/S", cu condiția producerii și vânzării întregului lot, astfel, nu s-a înregistrat producție în curs de execuție.

Costurile activității „Aprovizionare" la „Basarabia Nord" SA se atribuie la patru subactivități, care includ mai multe operațiuni indicate în anexa 7. Costurile indirecte pe articole de cost se colectează pentru fiecare operațiune în cadrul centrelor de responsabilitate (analizate în paragraful 2.1.1 și 2.1.2) Propunem modelul borderoului de colectare a costurilor indirecte pentru fiecare activitate, cum ar fi "Aprovizionare" (tabelul 2.11), perfectate în cadrul centrelor de responsabilitate, pe articole de cost și operații separate. Costurile fiecărei operații, ulterior, sunt repartizate între produsele „Preferat din carne de porc" și „Molocinaia (Lacta) C/S".

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.11.

Borderoul de colectare a CIP pe activităţi şi operaţii în cadrul activităţii „Aprovizionare" (lei)

Centre de responsabilitate şi locuri de apariţie a costurilor	Articole de cost	Subactivităţi										Total
		Gestiunea aprovizionărilor		Lucrul cu furnizorii			Procurarea materiilor prime			Depozitarea şi păstrarea materiilor prime		
		Operaţii										
		Planificarea achiziţiilor	Evidenţa şi raportarea aprovizionărilor	Încheierea contractelor	Controlul contractelor îndeplinite	Analiza furnizorilor	Activitatea transportului propriu	Lucrări de descărcare materiale	Controlul calităţii materialelo r procurate	Primirea materiei prime	Deservirea şi asigurarea tehnică a incipertor (depozitelor	
Departamentul aprovizionare	Salarii	2740	1260	840	840	840	2140	680	754			10094
	contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate	726,1	333,9	222,6	222,6	222,6	567,1	180,2	199,81			2674,91
	Materiale	64	80	75			455	201,6	985,6			1861,2
	Amortizare						687,8	689,09				1376,89
	Servicii telefonice	541,2		412,5			482,3					1436
	Deplasari	1452		2412								3864
	Combustibil	610					1541,5					2151,5
	Alte costuri	45,4		102	52			159	124,5			482,9
Depozitul central	Salarii									2400	1850	4250
	contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate									636	490,25	1126,25
	Materiale										1980,6	1980,6
	Amortizare										4521,5	4521,5
	Energie electrica										4851,2	4851,2
	Alte costuri										1747,85	1747,85
Total pe operaţii		7852,6		6241,3			9847,5			18477,4		42418,8

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Basarabia Nord" SA

Scanned with OKEN Scanner

Costurile fiecărei activităţi sunt costuri indirecte şi includ mai multe operaţiuni, modul de repartizare a cărora este prezentat în tabelul 2.12.

Tabelul 2.12.

Borderoul de repartizare a costurilor activităţii „Aprovizionare" (extras)

№	Indicatori	Operaţii din cadrul activităţii				
		Gestiunea aprovizionărilor	Lucrul cu furnizorii	Procurarea materiilor prime	Depozitarea şi păstrarea materiilor prime	Total
A	B	1	2	3	4	5
1	Costuri pe centre de responsabilitate (lei), inclusiv:	7 852,6	6 241,3	9 847,5	18 477,4	42418,8
2	Inductori de cost	ore	nr. comenzi (contracte)	ore	ore	X
3	Volumul inductorilor, inclusiv:	437	115	896	1 166	X
3.1	salam „Preferat din carne de porc"	75	5	65	31	X
3.2	salam „Molocinaia (Lacta) C/S"	138	11	138	64	X
4	**Costul unui inductor, lei (1/3)**	17,9693	54,2722	10,9905	15,8468	X
5	Costul activităţii (lei), inclusă în costul salamurilor:					
5.1	„Preferat din carne de porc"	1 347,70	271,36	714,38	491,25	2824,70
5.2	„Molocinaia (Lacta) C/S"	2 479,77	596,99	1 516,69	1 014,20	5607,65
	Total	3 827,47	868,35	2 231,07	1 505,45	8432,35

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Basarabia Nord" SA

Costurile acestei activităţi nu au fost repartizate la suma totală în baza salariului, după cum prevede metoda tradiţională, dar costul fiecărui tip de operaţie a fost repartizat în baza inductorilor (rândul 2 din tabelul 2.12), care constituie numărul de ore lucrate de către angajaţii ocupaţi cu aprovizionarea şi numărul de contracte încheiate.

Astfel, în perioada analizată, au fost încheiate, modificate şi renegociate 115 contracte de aprovizionare. Costurile legate de încheierea acestora constituie 6241,3 lei, formate din costuri colectate pe centre de responsabilitate şi articole de cost: materiale, costuri cu personalul, amortizare etc. Costul aferent unui contract, adică costul inductorului este de 54,2722 lei (6241,3 : 115). Ca urmare, costurile totale aferente acestei activităţi au fost repartizate astfel: costuri incluse în costul salamului „Preferat din carne de porc" – 2824,7 lei, iar cele incluse în costul salamului „Molocinaia (Lacta) C/S" – 5607,65 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Calcule identice au fost efectuate la repartizarea costurilor activităţii „Producere" (anexa 9) şi a activităţii „Distribuire" şi „Gestiunea entităţii" (anexa 10). După repartizarea costurilor indirecte ale fiecărei activităţi, se efectuează calcularea costurilor unitar şi total ale produselor fabricate prin cumularea tuturor costurilor directe şi indirecte (tabelul 2.13).

Metoda ABC-costing presupune formarea costului produsului prin adunarea tuturor costurilor de orice gen, care au influenţat direct sau indirect produsul. Astfel, în tabelul 2.13, se prezintă formarea costului pentru salamurile „Preferat din carne de porc" şi „Molocinaia (Lacta) C/S", prin cumularea tuturor costurilor.

Tabelul 2.13.

Calculul costului total şi unitar (extras)

Indicatori	Denumirea produselor		Total
	„Preferat din carne de porc"	„Molocinaia (Lacta) C/S"	
A	1	2	3
1. Costuri directe (lei)	114424,87	223148,28	337573,15
2. Costuri indirecte pe operaţiuni ale activităţii „Aprovizionare" (lei):			
• total	2824,7	5607,65	8432,35
• unitar	1,32	1,10	X
3.Costuri indirecte pe operaţiuni ale activităţii „Producere" (lei):			
• total	13025,52	27398,13	40423,65
• unitar	6,08	5,39	X
4.Costuri indirecte pe operaţiuni ale activităţii „Distribuire" (lei):			
• total	8175,62	11013,24	19188,86
• unitar	5,14	2,1	X
5.Costuri indirecte pe operaţiuni ale activităţii „Gestiunea întreprinderii" (lei):			
• total	20215,98	25189,97	45405,95
• unitar	9,44	4,95	X
6.Total costuri indirecte (lei)	44241,81	69208,99	113450,8
7. Costul total (1+6) (lei)	158666,68	292357,27	451023,95
8. Costul unitar (lei)	74,1	57,46	X

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Basarabia Nord" SA

În baza raportului privind repartizarea costurilor indirecte, au fost întocmite formulele contabile prezentate în tabelul 2.14 şi tabelul 2.15.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.14.

Extras din registrul înregistrărilor cronologice a operațiilor privind costurile pe activități

Nr. crt.	Conținutul operațiilor economice	Corespondența conturilor		Suma, lei
		debit	credit	
A	B	1	2	3
1	Repartizarea și includerea costului activității „Aprovizionare" în costul produselor:			
	• Salam „Preferat din carne de porc", inclusiv costul operațiilor	211		2824,7
	Gestiunea aprovizionărilor		844.1.1.1	1347,7
	Lucrul cu furnizorii		844.1.2.1	271,36
	Procurarea materiilor prime		844.1.3.2	714,38
	Depozitarea materiilor prime		844.1.4.1	491,25
	• Salam „Molocinaia (Lacta) C/S", inclusiv costul operațiilor	211		5607,65
	Gestiunea aprovizionărilor		844.1.1.1	2479,77
	Lucrul cu furnizorii		844.1.2.1	596,99
	Procurarea materiilor prime		844.1.3.2	1516,69
	Depozitarea materiilor prime		844.1.4.1	1014,2
2	Repartizarea și includerea costului activității „Producere" în costul produselor:			
	• Salam „Preferat din carne de porc", inclusiv costul operațiilor	811		13025,52
	Tranșare		844.2.1.1	488,24
	Dezosare		844.2.2.1	701,29
	Sărare		844.2.3.1	167,02
	Tocare		844.2.4.1	373,04
	Pregătirea bradtului		844.2.5.2	252,59
	Umplerea membranelor		844.2.6.1	1250,45
	Tratamentul termic		844.2.7.1	4160,13
	Uscare		844.2.8.1	3084,12
	Marcarea produselor		844.2.9.1	2548,64
	• Salam „Molocinaia (Lacta) C/S", inclusiv costul operației	811		27398,13
	Tranșare		844.2.1.1	1037,52
	Dezosare		844.2.2.1	1519,47
	Sărare		844.2.3.1	445,39
	Tocare		844.2.4.1	596,86
	Pregătirea bradtului		844.2.5.2	631,48
	Umplerea membranelor		844.2.6.1	2657,2
	Tratamentul termic		844.2.7.1	8840,27
	Uscare		844.2.8.1	6785,06
	Marcarea produselor		844.2.9.1	4884,89

Scanned with OKEN Scanner

A	B	1	2	3
3	Costul activităţii „Distribuire" se include în costul produselor prin calcule matematice, fără formule contabile, iar la data de raportare se trece în contul 712 „Cheltuieli comerciale"			
	• *La suma totală repartizată pe subconturi şi conturi analitice în funcţie de gruparea cheltuielilor*	712		8175,62
	Gestionarea activităţii de „Distribuire"		844.3.1.2	2784,6
	Pregătirea rapoartelor privind livrările		844.3.2.2	1501,64
	Livrarea de la depozit		844.3.3.1	963,41
	Transportarea la punctele de „Distribuire"		844.3.4.4	2925,96
	• *La suma totală repartizată pe subconturi şi conturi analitice în funcţie de gruparea cheltuielilor*	712		11013,24
	Gestionarea activităţii de „Distribuire"		844.3.1.2	3175,13
	Pregătirea rapoartelor privind livrările		844.3.2.2	1857,3
	Livrarea de la depozit		844.3.3.1	1268,88
	Transportarea la punctele de „Distribuire"		844.3.4.4	4711,94
4	Costul activităţii „Gestiunea entităţii" se include în costul produselor prin calcule matematice, fără formule contabile, iar la data de raportare se trece în contul 713 „Cheltuieli administrative"			
	• *La suma totală repartizată pe subconturi şi conturi analitice în funcţie de gruparea cheltuielilor*	713		20215,98
	Gestiunea resurselor umane		844.4.1.1	948,75
	Contabilitatea		844.4.2.1	3174,47
	Departamentul financiar		844.4.3.5	2499,71
	Cancelaria		844.4.4.1	629,32
	Paza şi securitatea		844.4.5.1	2407,64
	Transportarea bunurilor cu destinaţie generală		844.4.6.1	10556,08
	• *La suma totală repartizată pe subconturi şi conturi analitice în funcţie de gruparea cheltuielilor*	713		25189,97
	Gestiunea resurselor umane		844.4.1.1	1660,3
	Contabilitatea		844.4.2.1	5338,89
	Departamentul financiar		844.4.3.5	3157,53
	Cancelaria		844.4.4.1	797,14
	Paza şi securitatea		844.4.5.1	2641,72
	Transportarea bunurilor cu destinaţie generală		844.4.6.1	11594,39
5	Reflectarea costului produselor finite stocate, inclusiv costurile directe şi indirecte:			
	• Salam „Preferat din carne de porc"	216	811	158666,69
	• Salam „Molocinaia (Lacta) C/S"	216	811	292357,27

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.15.

Calculul costului total a salamurilor „Preferat din carne de porc" şi „Molocinaia (Lacta) C/S" prin metoda ABC (în scop de gestiune) (lei)

Indicatori	„Preferat din carne de porc"	„Molocinaia (Lacta) C/S"
Costuri directe	114424,87	223148,28
Costuri indirecte de aprovizionare	2824,7	5607,65
Costuri indirecte de producere	13025,52	27398,13
Costuri indirecte de gestiune a entităţii	20215,98	25189,97
Costuri indirecte de distribuire	8175,62	11013,24
Costuri totale	**158666,69**	**292357,27**

Sursa: elaborat de autori

Repartizarea costurilor indirecte ale activităţilor menţionate, conform metodelor tradiţionale, se efectuează în baza salariilor calculate ale muncitorilor de bază, sau a altei baze de repartizare. Modul de repartizare a costurilor indirecte aferente activităţilor analizate mai sus este prezentat în tabelul 2.16. În baza calculelor efectuate, se poate compara costurile indirecte repartizate între produse conform ambelor metode: tradiţională şi metoda ABC-costing (tabelul 2.17). Analizând datele din tabelul 2.17, se poate constata că costurile total şi unitar, determinate prin metoda tradiţională, diferă de cele calculate prin metoda ABC - costing. Conform metodei tradiţionale, costul unui kilogram de salam „Preferat din carne de porc" constituie 68,60 lei, iar conform metodei ABC - costing - 74,10 lei, respectiv, costul unui kilogram de salam „Molocinaia (Lacta) C/S" în baza metodei tradiţionale este de 59,77 lei, iar în baza metodei ABC – costing - de 57,46 lei.

Diferenţele de costuri menţionate pot influenţa deciziile managementului privind stabilirea preţului de vânzare. Astfel, costul salamului „Preferat din carne de porc" este în realitate, mai mare, de aceea adaosul comercial nu poate fi modificat în sensul majorării, având ca factori concurenţa pe piaţă. Pentru salamul „Molocinaia (Lacta) C/S" situaţia este inversă. Produsul dat contribuie mult la creşterea profitului, de aceea, în cazul unor situaţii de criză pe piaţă, există rezerve privind reducerea adaosului comercial.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 2.16. Repartizarea costurilor indirecte conform metodei tradiţionale

Denumirea produsului	Cantitatea produs, kg	Baza de repartizare	Aprovizionare, lei			Producere, lei			Distribuire, lei			Gestiunea entităţii, lei		
			coeficient	cost unitar	total	coeficient	cost unitar	total	coeficient	cost unitar	total	coeficient	cost unitar	total
Salam Preferat din carne de porc	2141,2	5819,85	0,409047868	1,112	2380,60	1,9609252	5,3298574	11412,29	0,9308392	2,530051	5417,34	2,2026134	5,986774	12818,88
Salam Molocinaia (Lacta) C/S	5087,8	14794,73	0,409047868	1,189	6051,75	1,9609252	5,7021422	29011,36	0,9308392	2,706772	13771,52	2,2026134	6,404943	32587,07
Total	7229	20614,58	0,409047868	x	8432,35	1,9609252	x	40423,65	0,9308392	x	19188,86	2,2026134	x	45405,95

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Basarabia Nord" SA

Tabelul 2.17. Formarea costului produselor în baza metodei tradiţionale şi a metodei ABC-costing

Denumirea produsului	Cantitatea produsa, kg	Costuri indirecte ale activităţii „Aprovizionare", lei				Costuri indirecte ale activităţii „Producere", lei				Costuri indirecte ale activităţii „Distribuire", lei				Costuri indirecte ale activităţii „Gestiunea entităţii", lei				Costuri directe, lei		Cost total, lei			
		unitar		total		unitar		total		unitar		total		unitar		total		unitar	total	unitar		total	
		metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC			metoda tradiţională	metoda ABC	metoda tradiţională	metoda ABC
Salam Preferat din carne de porc	2141,2	1,112	1,3192	2380,60	2824,7	5,330	6,083	11412,29	13025,52	2,530	3,818	5417,34	8175,62	5,987	9,441	12818,88	20215,98	53,44	114429,87	68,685	79,102	146859,805	158666,69
Salam Molocinaia (Lacta) C/S	5087,8	1,189	1,1022	6051,75	5607,65	5,702	5,385	29011,36	27398,13	2,707	2,165	13771,52	11013,24	6,405	4,951	32587,07	25189,97	43,86	223148,28	59,776	57,452	304125,875	292257,27
Total	7229	x	x	8432,35	8432,35	x	x	40423,65	40423,65	x	x	19188,86	19188,86	x	x	45405,95	45405,95	x	337573,15	x	x	451023,96	451023,96

Sursa: elaborat de autori în baza datelor „Basarabia Nord" SA

Scanned with OKEN Scanner

III. ORGANIZAREA CONTROLULUI DE GESTIUNE ŞI DIRECŢII DE MODERNIZARE A ACESTUIA

Controlul de gestiune reprezintă un concept de gestiune eficientă a entităţii în vederea asigurării unei activităţi stabile pe piaţă. Organizarea unui control de gestiune modern este o sarcină actuală a entităţilor de producţie deoarece acesta integrează evidenţa, planificarea, marketingul, managementul strategic şi operaţional ceea ce crează un nivel mai calitativ al gestiunii şi coordonării activităţii, prin care se asigură o reacţie mai flexibilă asupra modificărilor mediului intern şi extern.

Modernizarea controluilui de gestiune asigură managementului realizarea unor criterii de performanţă în condiţiile concurenţei. A conduce eficient înseamnă a utiliza în mod raţional resursele umane, materiale, financiare şi informaţionale [89, p.5].

Modernizarea controluilui de gestiune este asigurată prin instrumente specifice: raportarea managerială a performanţei economice, bugetarea, procesul decizional ş.a. Planificarea şi gestiunea bazată pe bugete constituie elemente de referinţă în controlul de gestiune.

3.1. Sistemul de bugete al entităţii – instrument de bază al controlului de gestiune

Gestiunea eficientă a costurilor, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor pe centre de responsabilitate este asigurată printr-un instrument, numit buget sau sistemul de bugetare al entităţii. Acest mecanism de gestiune face posibilă delegarea responsabilităţilor către manageri şi realizarea controlului îndeplinirii indicatorilor financiari la diferite niveluri de responsabilitate ale entităţii. În contextul controlului de gestiune, *bugetul* este abordat ca un plan care indică alocarea şi consumul de resurse şi angajarea responsabilităţilor de către diferiţi manageri.

În acest context, problema principală constă în crearea unui sistem de gestionare operativă a entităţii pe centre de responsabilitate, prin intermediul bugetelor, care permite realizarea obiectivelor strategice, cu folosirea cât mai eficientă a resurselor. Cu alte cuvinte, bugetarea reprezintă planificarea activităţii entităţii, pornind de la scopurile strategice şi tactice prestabilite, care se bazează pe indicatorii concreţi ai bugetelor, orientaţi spre realizarea obiectivelor entităţii. Alegerea corectă a strategiei este etapa cea mai importantă a sistemului bugetar. Astfel, gestiunea prin bugete se integrează în sistemul de management strategic şi contribuie la realizarea strategiei entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

3.1.1. Definirea şi clasificarea bugetelor la entităţile de producţie

Noţiunile de „buget" şi „bugetare" sunt tratate diferit în literatura de specialitate. Astfel, profesorii din Federaţia Rusă, Şeremet A., [166, p.85], Nicolaeva O. [150, p.119] şi economistul american Needles B. [70, p.1045], economistul român Avram M. [1, p.176] enunţă că bugetul reprezintă un document financiar, elaborat până la momentul efectuării acţiunilor previzibile. Noţiunea confirmă că bugetul este un document care se întocmeşte la începutul unei activităţi, dar nu dezvăluie funcţiile şi instrumentele bugetului. Alte idei comune se conturează la următorii autori: profesorul rus Carpova T. [132, p.253], economistul american Horngren C. [37, p.198], savantul român Man M. [46, p.80] consideră că „bugetul reprezintă expresia cantitativă a planului, mijloc de control asupra executării lui şi metodă de reglare". În acelaşi timp, economistul moldovean Bugaian L., defineşte „bugetul ca fiind expresia financiară şi/sau cantitativă a planului de acţiuni. În mod ideal, bugetul trebuie să presupună o încadrare într-un plan pe termen lung" [13, p.60]. După părerea economiştilor moldoveni Poberejnic S. [68, p.31] şi Cuşmăunsă R. [17, p.50], a profesorului român Ionaşcu I., bugetul este privit ca un proces de determinare a acţiunilor (operaţiunilor) care urmează să fie efectuate în viitor exprimate printr-un plan care prezintă modul, cum vor fi realizate obiectivele strategice ale întreprinderii (cum ar fi creşterea cifrei de afaceri cu un anumit procent, dezvoltarea internaţională, reducerea costurilor, ocuparea unui anumit loc pe piaţă etc.)" [42, p.132], ceea ce denotă o abordare la nivel decizional.

În urma analizei opiniilor şi abordărilor referitoare la delimitarea noţiunii de buget, în opinia noastră, acesta poate fi definit **ca o totalitate de acţiuni şi procese exprimate valoric şi cantitativ, ce urmează a fi executate în perioadele previzionale următoare, prin care se determină responsabilităţile şi necesitatea de resurse economice în vederea realizării scopurilor strategice şi obţinerea performanţelor.**

Studierea procesului de bugetare la entităţile de producţie autohtone a permis să concluzionăm că acesta este o activitate de planificare care are mai mult un caracter formal. Această situaţie există din cauza că indicatorii efectivi deseori nu se compară cu cei planificaţi pe perioada respectivă, iar abaterile calculate sunt mai mult de caracter informativ. Deşi entităţile în cauză apreciază pozitiv necesitatea şi eficienţa aplicării bugetării în cadrul activităţii ce o desfăşoară, totuşi, în practică apar un şir de probleme, care nu permit obţinerea efectului aşteptat. În urma cercetărilor efectuate privind bugetarea, s-au depistat următoarele neajunsuri la entităţile de producţie:

- Planurile elaborate nu sunt coordonate cu strategia şi direcţiile de dezvoltare a companiei şi, ca urmare, managerii de diferite niveluri nu pot aprecia mărimea aportului lor pentru atingerea sarcinilor stabilite şi mulţi din ei participă la controlul şi aprobarea planurilor respective;

Scanned with OKEN Scanner

- Deseori, planul nu este coordonat cu şefii subdiviziunilor, de aceea, acesta nu prezintă nici motivaţie, nici nu influenţează asupra rezultatelor obţinute, dar devine, mai degrabă, un obiect de evaluare şi de depistare a greşelilor;
- Planificarea se efectuează având ca bază, în mare parte, indicatorii privind producerea, dar nu şi vânzările, astfel ea este orientată spre indicatorii intermediari, dar nu spre cei finali;
- Analiza şi controlul sunt efectuate de către colaboratorii secţiilor economice, dar nu de persoanele responsabile de îndeplinirea planului. Astfel, managerii se află în afara procesului de planificare, considerând că acest lucru nu se referă la atribuţiile lor directe;
- Deseori, planul este elaborat pe o perioadă îndelungată, însă, pe parcursul acesteia, pot surveni un şir de schimbări: reorganizări, restructurări, fluctuaţii ale furnizorilor şi concurenţilor sau alte reacţii ale pieţei, care, de obicei, nu sunt prevăzute în plan. Ca rezultat, planul nu redă realitatea, ceea ce micşorează gradul de încredere al administraţiei faţă de datele acestuia;
- Chiar dacă procesul de bugetare este organizat, la unele entităţi, elaborarea bugetului poartă un caracter subiectiv, deoarece unii manageri, care participă la elaborarea bugetului pot modifica intenţionat unii indicatori, pentru a avea o rezervă în cazul în care administraţia va cere micşorarea sau majorarea acestora şi pentru a evita sancţiunile în cazul neîndeplinirii planului propus spre realizare;
- În cadrul unor entităţi, are loc fragmentarea planului, adică, de cele mai multe ori, nu se elaborează un plan complex, iar planurile individuale nu sunt coordonate între ele şi nici corelate cu cele de nivel superior.

Gestiunea bugetară este un proces complex, prin care entitatea stabileşte obiectivele şi strategia de dezvoltare, în baza cărora centrele de responsabilitate formează structura bugetelor sale. Ulterior, bugetele centrelor sunt consolidate la nivel de entitate şi, pe baza lor, sunt formate cele trei bugete principale: bugetul fluxurilor de numerar, bugetul de venituri şi cheltuieli, bugetul bilanţului. Prin intermediul acestor bugete, este posibilă aprecierea anticipată a lichidităţii şi profitabilităţii afacerii. În cazul în care managementul este sigur că rezultatele vor fi obţinute, bugetele se transmit spre executare, iar în cazul în care nu este sigur, planul de pregătire a bugetelor se repetă până când vor fi găsite cele mai bune opţiuni (figura 3.1.).

Ulterior, la etapa următoare, fiecare centru contabilizează tranzacţiile efective şi întocmeşte registre cu aceeaşi structură ca şi la elaborarea bugetelor. Fiecare centru de responsabilitate îşi execută obligaţiile sale în limita bugetelor, fiind responsabil de îndeplinirea indicatorilor bugetaţi.

Scanned with OKEN Scanner

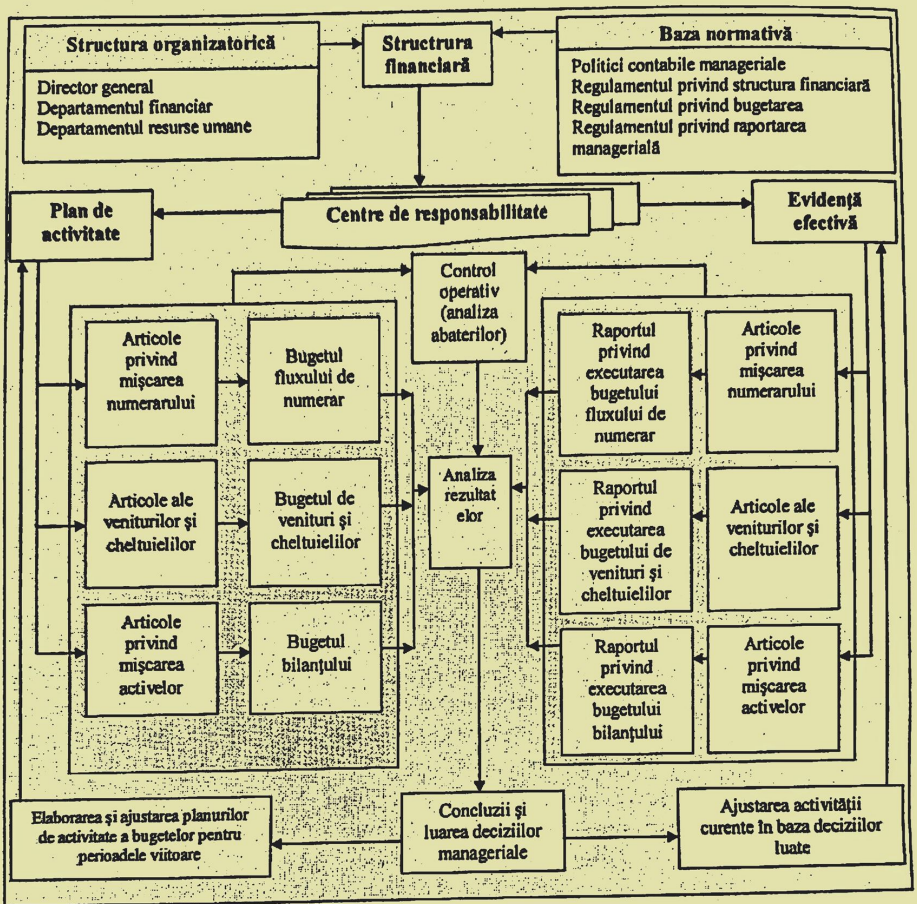

Structura organizatorică
Director general
Departamentul financiar
Departamentul resurse umane
Structrura financiară
Baza normativă
Politici contabile manageriale
Regulamentul privind structura financiară
Regulamentul privind bugetarea
Regulamentul privind raportarea managerială
Plan de activitate
Centre de responsabilitate
Evidență efectivă
Control operativ (analiza abaterilor)
Articole privind mișcarea numerarului
Bugetul fluxului de numerar
Articole ale veniturilor și cheltuielilor
Bugetul de venituri și cheltuielilor
Articole privind mișcarea activelor
Bugetul bilanțului
Analiza rezultat elor
Raportul privind executarea bugetului fluxului de numerar
Articole privind mișcarea numerarului
Raportul privind executarea bugetului de venituri și cheltuielilor
Articole ale veniturilor și cheltuielilor
Raportul privind executarea bugetului bilanțului
Articole privind mișcarea activelor
Elaborarea și ajustarea planurilor de activitate a bugetelor pentru perioadele viitoare
Concluzii și luarea deciziilor manageriale
Ajustarea activității curente în baza deciziilor luate

Figura 3.1. Gestiunea entității prin bugete în baza centrelor de responsabilitate

Sursa: elaborat de autori

Pentru a monitoriza respectarea bugetelor, se urmăreşte apariţia abaterilor de la mărimile planificate care permite atât fiecărui centru, cât şi întregii entităţi să identifice operativ tendinţele negative în scopul prevenirii lor. Analiza se efectuează periodic (de ex. săptămânal, lunar, trimestrial, anual), la toate etapele de gestionare a bugetului: de la elaborarea bugetelor, executarea bugetului centrelor de responsabilitate şi integral pe entitate până la calculul abaterilor şi luarea deciziilor.

Structura şi forma bugetului depind, de tipul activităţii desfăşurate de entitate, precum şi de necesităţile de informare. Astfel, în funcţie de activitatea desfăşurată, entitatea este în drept să-şi aleagă tipul de buget necesar. Pornind de la specificul proceselor organizatoric şi tehnologic la entităţile de producţie, este necesar ca

Scanned with OKEN Scanner

bugetarea şi controlul executării bugetelor să fie organizate atât pe tipuri de activităţi (vânzări, aprovizionare, producere etc.), cât şi pe centre de responsabilitate financiară. Această cerinţă divizează planurile financiare ale entităţii în două tipuri de bugete: *funcţionale* şi *operaţionale*.

Bugetul funcţional este bugetul, care reprezintă o anumită latură funcţională a activităţilor entităţii. Astfel, la entităţile de producţie, bugetele se pot diviza în funcţie de următoarele activităţi:

- vânzări (bugetul vânzărilor, bugetul veniturilor din vânzări);
- aprovizionare (bugetul achiziţiilor, bugetul cheltuielilor pentru achiziţii);
- producere (bugetul de producţie, bugetul costurilor directe de producţie);
- gestiunea entităţii (bugetul cheltuielilor cu personalul, bugetul cheltuielilor administrative etc.).

Articolele din bugete, grupate după funcţiile indicate, formează bugetele funcţionale. Scopul bugetelor funcţionale este determinarea necesităţii de resurse pentru diferite direcţii de activitate ale entităţii. Fiecare buget funcţional se întocmeşte la nivel de entitate entitate, prin urmare, acestea formează structura bugetară.

Bugetul operaţional caracterizează, în ansamblu, toate operaţiunile economice ale unei subdiviziuni aparte ale entităţii sau ale unui centru de responsabilitate. Fiecare centru de responsabilitate trebuie să dispună de bugetul său operaţional, astfel, încât numărul de bugete operaţionale să coincidă cu numărul centrelor de responsabilitate. Între bugetele funcţionale şi operaţionale există o corelare reciprocă. Bugetul operaţional prognozează rezultatele financiare din toate operaţiunile economice efectuate de centrele de responsabilitate în perioada bugetară. Însă, deoarece aceleaşi centre pot activa în câteva direcţii funcţionale ale entităţii, ele pot participa şi la aceste bugete funcţionale, dar numai pe anumite articole, întrucât celelalte articole vor aparţine altor centre. Astfel, articolele tuturor bugetelor operaţionale ale centrelor de responsabilitate, grupate după principiul funcţional, vor forma bugetele funcţionale ale entităţii şi invers: centrele de responsabilitate formează bugetele lor operaţionale, sistematizând articolele din bugetele funcţionale, care se referă la activitatea lor.

Bugetele funcţionale determină necesitatea de resurse în diferite sfere de activitate, de exemplu, sumele pe articolul „costuri materiale directe", sistematizate din bugetele operaţionale ale tuturor centrelor de responsabilitate, formează bugetul consumului de materiale directe al entităţii. În unele cazuri, un buget funcţional poate deveni buget operaţional pentru un anumit centru, de exemplu, bugetul achiziţionării materialelor este şi bugetul operaţional pentru CR „Aprovizionare".

Bugetele funcţionale pot fi desfăşurate în bugete mai detaliate pe fiecare centru de responsabilitate, în funcţie de necesităţile concrete ale entităţii. De exemplu, la „Carmez" SA bugetul vânzărilor produselor finite este format din bugetul vânzărilor secţiei carne şi grăsimi, secţiei de mezeluri şi secţiei de conserve, iar bugetul cheltuielilor generale şi administrative este format din bugetele

Inv. 189862

Scanned with OKEN Scanner

următoarelor centre de cost: departamentul resurse umane, departamentul financiar, departamentul tehnologii informaţionale, secţia juridică, administraţie etc. Dacă, însă, se pune sarcina de a gestiona fondul de salarii, în ansamblu pe entitate, se formează separat bugetul costurilor de remunerare a muncii, care va acumula cifrele referitoare la salarii, practic, din toate bugetele centrelor de cost.

Specificul desfaşurării activităţii la entităţile de producţie influienţează nu doar modul de elaborare a bugetului şi structura acestuia, dar şi clasificarea lor. Reieşind din analiza literaturii de specialitate se poate specifica, că clasificarea bugetelor la entităţile de producţie poate fi efectuată în dependenţă de anumite criterii, cum ar fi: nivelul de elaborare a bugetului; destinaţia bugetului; perioada de bugetare; unităţile de măsură, în care se efectuează planificarea; metode de formare a bugetului, etc. Schematic clasificarea bugetelor pe diferite criterii este prezentată în figura 3.2.

Clasificarea propusă permite scoaterea în evidenţă a principalelor atribute de clasificare a bugetelor, caracteristice entităţilor de producţie. Astfel, clasificarea bugetelor poate fi prezentată conform următoarelor criterii esenţiale: nivelul de elaborare a bugetului, destinaţia bugetului, perioada de bugetare, unitatea de măsură, metoda de formare a bugetului.

Din punct de vedere al nivelului de elaborare, bugetele se întocmesc local, adică la nivel de centre de responsabilitate, elaborate în conformitate cu structura financiară a entităţii şi bugetul consolidat adoptat pe întreprindere sau pe o anumită linie de afaceri.

După destinaţie bugetele pot fi clasificate în operaţional şi financiar. Bugetul operaţional cuprinde în întregime activitatea unui centru de responsabilitate financiară sau a entităţii, iar bugetul financiar se referă la evaluarea rezultatului financiar şi circuitul de numerar.

În funcţie de perioada de bugetare la entităţile de producţie se întocmesc bugete lunare, trimestriale şi anuale. După necesitate se pot elabora bugete şi săptămînale, sau zilnice. În cadrul entităţilor de producţie, în procesul de bugetare pot fi utilizate diverse unităţi de măsură (valoric, natural). Astfel, şi bugetele pot fi clasificate în naturale, valorice şi natural-valorice.

Conform metodei de formare a bugetului la entităţile de producţie, acesta poate fi format în baza metodei normative sau prognozate. Normativele pot fi prevăzute de legislaţie sau aprobate de fiecare entitate individual.

În afară de bugetele menţionate există bugetul static şi bugetul flexibil.

Bugetul static reprezintă bugetul, calculat pentru un nivel concret al activităţii economice a entităţii. Cu alte cuvinte, în bugetul static veniturile şi cheltuielile se planifică pornind de la un singur nivel al vînzărilor (producţiei) [68, p.38].

Bugetul flexibil este bugetul care se întocmeşte nu pentru un nivel concret al activităţii economice, ci pentru un anumit diapazon al acestuia. Adică, bugetul flexibil ţine cont de modificarea costurilor în funcţie de nivelul vînzărilor şi reprezintă o bază dinamică pentru compararea rezultatelor efective cu indicatorii bugetului [68, p.38].

Scanned with OKEN Scanner

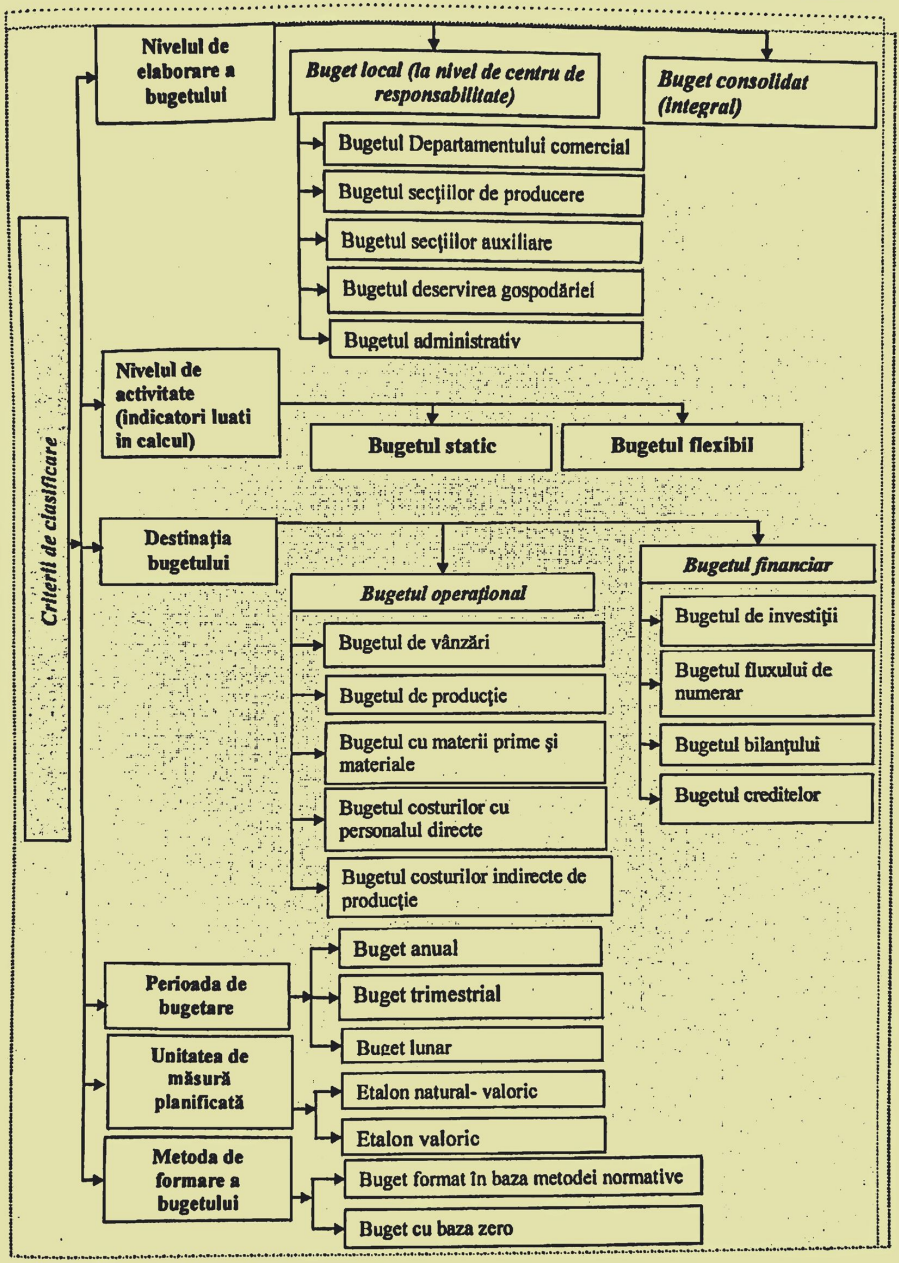


Figura 3.2. Clasificarea bugetelor după diferite criterii
Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Consolidînd toate tipurile de bugete particulare pe centre de responsabilitate, pe tipuri de activităţi se elaborează trei bugete finale pe entitate:

- Bugetul de venituri şi cheltuieli
- Bugetul fluxului de numerar
- Bugetul bilanţului

Bugetul de venituri şi cheltuieli reflectă formarea rezultatelor activităţii economice a entităţii, stabileşte raportul venituri/cheltuieli pe perioada bugetară, indică cu ce rentabilitate va lucra întreprinderea, mărimea profitului şi sursele de obţinere a acesteea.

Bugetul fluxului de numerar se elaborează cu scopul prognozării plăţilor şi încasărilor pe toate conturile bancare, casă şi alte locuri de păstrare a mijloacelor băneşti pentru menţinerea unui nivel favorabil de lichiditate a entităţii în perioada bugetară, indică mărimea şi sursa încasărilor de numerar, mărimea şi destinaţia plăţilor, ce permite excluderea atît a surplusului temporar de mijloace băneşti neinvestite în activitate, cît şi a deficitului lor.

Bugetul bilanţului se elaborează cu scopul prognozării structurii activelor şi pasivelor entităţii şi serveşte ca un indicator pentru toate celelalte bugete. Bugetul bilanţului arată viitorul cost al entităţii (de ce va dispune şi la ce preţ), la care ea va ajunge în rezultatul activităţii economice planificate pe perioada de bugetare.

Aceste trei bugete finale constituie principalele instrumente în tehnologia gestiunii bugetare. Ele se elaborează nu numai pe întreprindere în ansamblu, dar şi pe fiecare subdiziune sau centru de responsabilitate în parte, şi reprezintă un sistem de bugete operaţionale interdependente şi ajutătoare. În acest context apare noţiunea de Buget general al entităţii, care reprezintă un proces de previzionare cifrată a performanţei, un set de bugete specifice care au fost consolidate pentru a se obţine raportări financiare previzionate la nivel de entitate economică. [1, p. 176]

Aşa dar, *bugetul general* este un plan de lucru coordonat (pe toate subdiviziunile şi funcţiile, tipuri de activităţi) al entităţii în întregime, sau totalitatea de bugete care generează operaţiunile viitoare ale tuturor subdiviziunilor funcţionale ale entităţii [68, p.37]. Bugetul general se referă la activitatea entităţii în ansamblu, iar scopul lui este de a înrola şi însuma într-un tot întreg bugetele elaborate pe secţii, servicii sau sectoare ale entităţii, pentru care au fost întocmite *bugete particulare* (bugetul vînzărilor, bugetul aprovizionării etc.). Schematic formarea bugetului general este prezentat în figura 3.3.

Scanned with OKEN Scanner

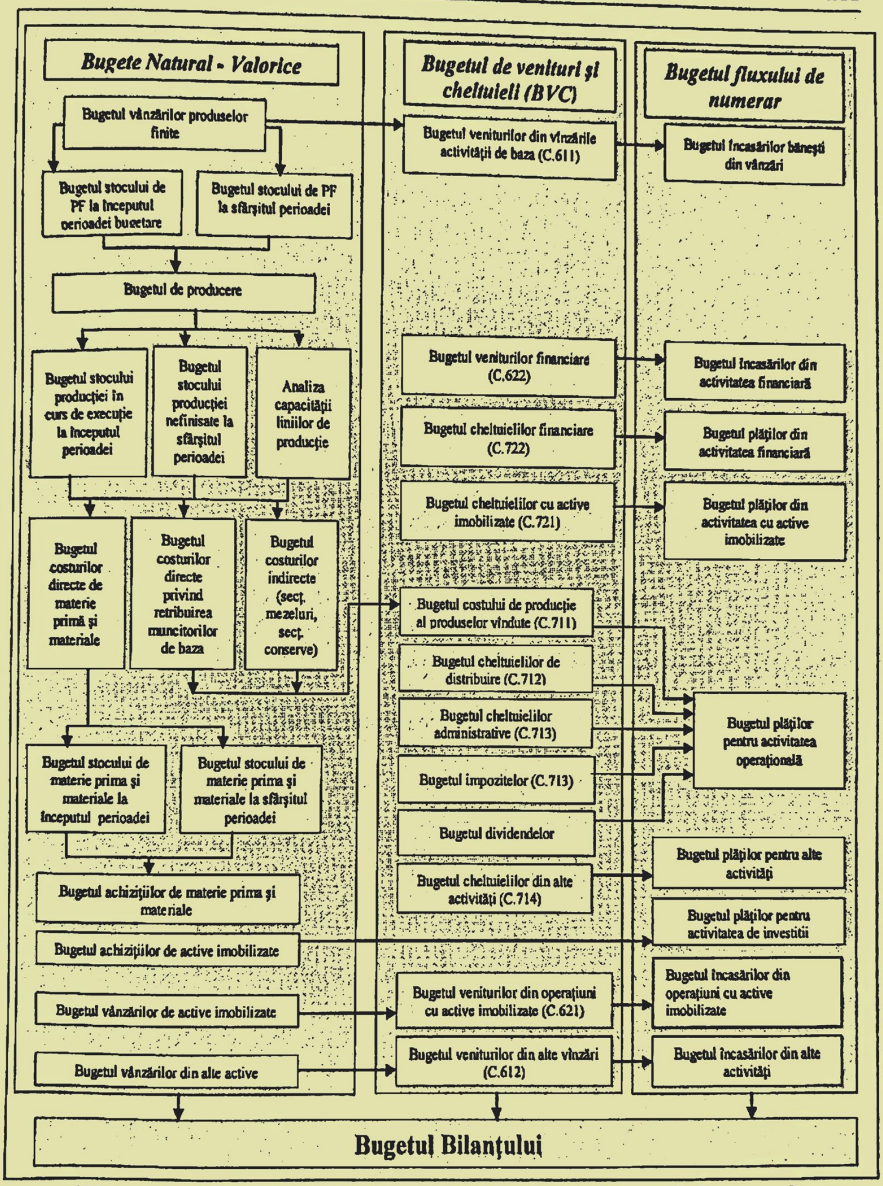

Bugete Natural - Valorice
Bugetul de venituri şi cheltuieli (BVC)
Bugetul fluxului de numerar
Bugetul vânzărilor produselor finite
Bugetul veniturilor din vînzările activităţii de baza (C.611)
Bugetul încasărilor băneşti din vânzări
Bugetul stocului de PF la începutul perioadei bugetare
Bugetul stocului de PF la sfârşitul perioadei
Bugetul de producere
Bugetul stocului producţiei în curs de execuţie la începutul perioadei
Bugetul stocului producţiei nefinisate la sfârşitul perioadei
Analiza capacităţii liniilor de producţie
Bugetul veniturilor financiare (C.622)
Bugetul încasărilor din activitatea financiară
Bugetul cheltuielilor financiare (C.722)
Bugetul plăţilor din activitatea financiară
Bugetul cheltuielilor cu active imobilizate (C.721)
Bugetul plăţilor din activitatea cu active imobilizate
Bugetul costurilor directe de materie primă şi materiale
Bugetul costurilor directe privind retribuirea muncitorilor de baza
Bugetul costurilor indirecte (secţ. mezeluri, secţ. conserve)
Bugetul costului de producţie al produselor vîndute (C.711)
Bugetul cheltuielilor de distribuire (C.712)
Bugetul cheltuielilor administrative (C.713)
Bugetul plăţilor pentru activitatea operaţională
Bugetul impozitelor (C.713)
Bugetul dividendelor
Bugetul stocului de materie prima şi materiale la începutul perioadei
Bugetul stocului de materie prima şi materiale la sfârşitul perioadei
Bugetul cheltuielilor din alte activităţi (C.714)
Bugetul plăţilor pentru alte activităţi
Bugetul achiziţiilor de materie prima şi materiale
Bugetul plăţilor pentru activitatea de investiţii
Bugetul achiziţiilor de active imobilizate
Bugetul încasărilor din operaţiuni cu active imobilizate
Bugetul vânzărilor de active imobilizate
Bugetul veniturilor din operaţiuni cu active imobilizate (C.621)
Bugetul veniturilor din alte vînzări (C.612)
Bugetul încasărilor din alte activităţi
Bugetul vânzărilor din alte active
Bugetul Bilanţului

Figura 3.3. Structura şi schema de formare a bugetului general

Sursa: elaborat de autori după [68, p. 37]

După cum se observă, bugetele funcţionale sînt reprezentate consolidat pe entitate, însă fiecare din ele se pot desfăşura în bugete mai detaliate pe fiecare centu de responsabilitate în dependenţă de necesităţile concrete ale entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

De exemplu, bugetul vînzărilor produselor finite este format din bugetul vînzărilor, care sînt responsabile de profitul lor marginal, egal cu diferenţa dintre venitul din vînzările produselor în secţia dată şi costul lor de producţie. La fel şi celelalte bugete (a stocurilor de produse finite la începutul şi sfîrşitul perioadei de bugetare, bugetul de producţie, a stocurilor de produse nefinisate, a costurilor directe şi indirecte de producţie) sînt formate pe secţii de producţie şi consolidate pe entitate. Bugetul cheltuielilor administrative este format din bugetele următoarelor centre de responsabilitate de cost: serviciul personal, departamentul financiar, secţia tehnologii informaţionale, secţia juridică, administraţie etc. Dacă, însă, se pune scopul de a gestiona cu fondul de salariu total pe entitate, atunci separat se formează bugetul cheltuielilor de remunerare a muncii, care va acumula datele referitoare la salariu practic din toate bugetele centrelor de cost, însă nu se indică în scema de mai sus pentru evitarea calculului dublu.

3.1.2. Elaborarea şi structurarea bugetelor în raport cu centrele de responsabilitate

Organizarea procesului de bugetare la entităţile de producţie presupune parcurgerea unor etape de elaborare, executare şi control al bugetelor. În urma sintetizării opiniilor mai multor autori, în raport cu etapele de elaborare a sistemului de bugete [37, p. 206], [9, p. 253], [68, p. 41; 104, p. 62], se propune următoarea consecutivitate a etapelor:

La *prima etapă*, este necesară crearea unui departament de planificare, în componenţa căruia trebuie să fie incluşi manageri financiari competenţi. Varianta optimă pentru o entitate mare ar fi crearea, în cadrul acesteia, a unui departament special de bugetare care să monitorizeze şi să coordoneze întreg sistemul de bugetare.

Etapa a doua, are ca scop analiza organigramei entităţii şi formarea structurii financiare ale entităţii. În cadrul acestei etape, este foarte important să se evidenţieze următoarele centre de responsabilitate financiară: centrele de venit, centrele de cost, centrele de cheltuieli, centrele de profit, centrele de investiţii (acestea au fost examinate în paragraful 2.1.1 şi 2.1.2).

Etapa a treia constă în elaborarea nemijlocită a bugetului, care, la entităţile de producţie, este un proces complex, în cadrul căruia se recomandă stabilirea structurii bugetelor pentru fiecare sector în parte, cu specificarea articolelor de buget, indicatorilor de rezultate, iar în baza lor, selectarea metodei de planificare potrivită.

Unul dintre instrumentele importante pentru planificare şi controlul de gestiune în monitorizarea bugetului este stabilirea plafonului de cheltuieli (costuri) posibile şi de plăţi, şi anume:

- limita consumului de resurse şi mărimea cheltuielilor suportate – pentru articolele din bugetele centrelor de cost;

Scanned with OKEN Scanner

- plăţile sub formă de mijloace băneşti în/peste limită – pentru controlul bugetelor de numerar;
- normele de consum al materiilor prime în procesul de producţie şi în alte scopuri – pentru controlul bugetelor de producţie şi bugetelor centrelor de cost;
- limita soldului de numerar - pentru controlul bugetelor fluxului de numerar.

În general, orice buget este format din sume-limită, deoarece pentru fiecare articol de cheltuieli, plăţi şi casări de active sunt stabilite mărimi maxime pentru fiecare centru de responsabilitate. Limitele sunt stabilite în toate tipurile de bugete şi pot avea o valoare absolută, un procent fix din suma planificată pentru articol sau un procent din articolul cu care se află în corespondenţă (neîndeplinirea vânzărilor cu 10% înseamnă reducerea cheltuielilor bugetare cu 20%).

Astfel, pentru realizarea acestei etape se recomandă efectuarea anumitor paşi.

Pasul I. *Analiza operaţiilor economice după activităţi şi ciclul de producţie şi stabilirea articolelor pentru care se va face bugetarea.* La entităţile de producţie, se recomandă ca operaţiile să fie analizate în ordinea următoare: vânzări - aprovizionare - producere. În cadrul acestui pas se corelează operaţiile economice cu articolele din bugete în care ele vor fi incluse. Ca exemplu, pot servi operaţiile economice din cadrul CV „Departament comercial" care, în buget, va fi prezentată prin 3 articole componente ale bugetului cheltuielilor de distribuire de la „Carmez" SA (tabelul 3.1).

Tabelul 3.1.

Corelarea operaţiilor economice cu articolele din bugetul cheltuielilor de distribuire în cadrul CV „Departamentul comercial"

Nr.	Operaţii economice	Articole din buget
1	Calculul salariilor agenţilor de vânzări	Costuri cu personalul
2	Calculul bonusurilor agenţilor de vânzări	
3	Calculul primelor agenţilor de vânzări	
4	Publicitate radio-tv.	Reclamă
5	Publicitate ziare, reviste	
6	Calculul serviciilor de transport al produselor din carne	Transport
7	Acordarea reducerilor de preţ	Reduceri de preţ

Sursa: elaborat de autori

Pasul II. *Stabilirea proiecţiei „Centru de responsabilitate - Buget"* (tabelul 3.2). În tabel, este prezentată lista bugetelor funcţionale. Bugetele funcţionale de nivel superior pot fi divizate în bugete mai detaliate, în funcţie de scopul şi direcţiile de control ale entităţii. De exemplu, „Carmez" SA are ca scop controlul nu numai a costului de producţie ca un indicator general, ci şi a unor componente ale acestuia, de aceea în cadrul bugetului costurilor de producţie

Scanned with OKEN Scanner

directe se va elabora bugetul costurilor de materiale, bugetul costurilor de energie, bugetul de producţie privind amortizarea etc.

Tabelul 3.2.

Stabilirea proiecţiei „Buget – Centru de responsabilitate" pentru „Carmez" SA

Tip bugete	Centrul de investiţii/profit	Centrul de profit	Centrul de venit Distribuire	Centrul de cost Marketing	Centrul de cost Producere	Centrul de cost Deservirea secţiilor	Centrul de cost Deservirea entităţii	Centrul de cost Gestiunea entităţii	Centrul de cost Aprovizionare
Bugetul de vânzări produse		x	x						
Bugetul de vânzări mărfuri		x	x						
Bugetul de producţie					x				
Bugetul achiziţii materii prime									x
Bugetul costurilor directe de material					x				
Bugetul costurilor directe privind retribuirea muncii					x				
Bugetul costurilor indirecte de producţie					x	x			
Bugetul costului de producţie					x				
Bugetul costului vânzărilor					x				
Bugetul cheltuielilor de distribuire				x					
Bugetul cheltuielilor administrative							x	x	
Bugetul de stocuri									x
Bugetul încasări produse			x						
Bugetul încasări activitate operaţională			x						
Bugetul încasări activitate investiţională	x								
Bugetul încasări activitate financiară	x								
Bugetul plăţi activitate operaţională							x	x	x
Bugetul plăţi activitate investiţională	x								
Bugetul plăţi activitate financiară	x								

Sursa: elaborat de autori

La acest pas, se determină tipurile de bugete care corespund fiecărui centru de responsabilitate financiară. În urma investigaţiilor efectuate, autorul au fost

Scanned with OKEN Scanner

stabilite următoarele reguli de bază, la formarea bugetelor fiecărui centru, în cadrul entității „Carmez" SA:

1. Bugetul vânzărilor produselor din carne (activității de bază), bugetul veniturilor operaționale și bugetul încasărilor operaționale sunt destinate centrelor de venit ale activității operaționale.

2. Bugetele de costuri și bugetele de cheltuieli sunt elaborate de centrele de cost în care acestea apar. De exemplu, bugetul costurilor directe de producție – de centrul de cost de producție „Secția de mezeluri", bugetul cheltuielilor administrative – de centrul de cost „Administrare" etc.

3. Bugetul stocurilor de produse finite și bugetul achizițiilor de materii prime și materiale pot fi atribuite responsabililor în modul următor:

- În cazul în care entitatea decide că anume managerii de vânzări trebuie să planifice stocul necesar pentru vânzările de carne și produse din carne, precum și faptul că ei decid care vor fi rezervele de stoc pentru asigurarea vânzărilor neîntrerupte, bugetul de stocuri se formează de centrul de venituri;
- Dacă decizia privind vânzările este luată de managerii centrelor de achiziții, bugetele stocurilor și achizițiilor de bunuri se elaborează de centrele de cost responsabile de procurări;
- Bugetul stocurilor de produse finite poate fi elaborat de centrul de cost, cum ar fi „Depozit", în cazul în care mărimea stocurilor este stabilă pe o durată determinată, iar șeful de depozit poate determina ușor mărimea stocurilor sau în cazul în care spațiul de depozitare este limitat, iar șeful de depozit determină mărimea și modul stocării;
- În cazul stocurilor ușor alterabile, cum ar fi carnea și produsele din carne, aceste bugete se elaborează de către centrele de cost (de exemplu, la „Carmez" SA - centrele de cost "Control al calității", „Departamentul de control al calității" etc).

4. Bugetele stocurilor de materii prime, echipamente, instrumente se elaborează similar ca și bugetul stocului de produse finite (bunuri) - de centrele de cost responsabile de procurări sau de centrele de venit.

5. Bugetele procurărilor de mijloace fixe și bugetul de investiții, de regulă, se elaborează de centrul de cost „Administrația", deoarece managementul de top determină astfel de operațiuni. Acest lucru este valabil și pentru alte bugete specifice, cum ar fi bugetul plăților fiscale, bugetul dividendelor.

6. Bugetul de cheltuieli și venituri al activității financiare și al altei activități se elaborează de centrele de cost, cum ar fi „Departamentul financiar", Inginerul-șef etc. Dacă nu există astfel de centre, care ar putea elabora asemenea bugete, se creează centre de cost „Finanțe", precum au procedat autorii la „Carmez" SA (analizat în paragraful 2.1.1 și 2.1.2).

Rezultatul acestui pas (elaborat în baza datelor entității „Carmez" SA) este prezentat în tabelul de mai sus 3.2.

Pasul III. Formarea structurii bugetelor centrelor de responsabilitate și stabilirea proiecției „Centru de responsabilitate – Buget – Articol –

Scanned with OKEN Scanner

Persoana responsabilă". Fiecare buget valoric (operaţional, funcţional sau general) se caracterizează printr-un sistem de articole. *Articolul* este o parte componentă a bugetului, în baza căruia se efectuează planificarea şi evidenţa operaţiunilor economice de acelaşi tip şi, invers, bugetul este o grupare de articole.

La acest pas, fiecare dintre bugetele natural-funcţionale se completează cu articole în felul următor:

a) se determină operaţiunile economice, care ar trebui să fie incluse în fiecare buget;

b) articolele aferente fiecărei operaţiuni se includ în bugetele corespunzătoare.

Rezultatul acestui pas este prezentat în tabelul 3.3).

Tabelul 3.3.

Stabilirea proiecţiei „Centru de responsabilitate – Buget – Articol – Persoana responsabilă" la „Carmez" SA

Articole din bugete	Centrul de investiţii „Carmez" SA	Centrul de profit „Carmez" SA	CV „Distribuire"	CC „Marketing"	CC „Producere"	CC „Deservirea secţiilor"	CC „Deservirea entităţii"	CC „Gestiunea entităţii"	CC „Aprovizionare"	Persoana responsabilă (Nume, prenume)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Bugetul de vânzări										
Vânzări, kg		x	x							Manager (Nume, prenume)
Vânzări, lei		x	x							Manager (Nume, prenume)
Bugetul de producţie										
Materiale de bază					x					Manager secţia de bază
Salariile muncitorilor de bază					x					Manager secţia de bază
Contribuţiile de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate muncitorilor					x					Manager secţia de baza
Total costuri directe										Manager secţia de bază

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Consum de materiale pentru întreţinerea secţiei de producţie						x				Manager secţia de bază
Salariile muncitorilor care deservesc utilajul de producţie						x		x		Manager secţia de bază
Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate						x		x		Manager secţia de bază (Nume, prenume)
Consum de energie electrică pentru funcţionarea utilajului						x				Manager secţia de bază (Nume, prenume)
Alte costuri indirecte de producţie variabile						x				Manager secţia de bază (Nume, prenume)
Salariile personalului administrativ al secţiei						x				Manager secţia de bază (Nume, prenume)
Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asistenţă medicală						x				Manager secţia de bază
Amortizarea clădirilor, secţiei şi utilajului de producţie						x				Manager secţia de bază
Energia electrică pentru necesităţile generale ale secţiei						x				Manager secţia de bază
Total costuri indirecte										
Bugetul cheltuielilor de distribuire										
Costuri de transport				x						Manager secţia Distribuire
Ambalaj				x						Manager secţia Distribuire
Cheltuieli de publicitate şi marketing				x						Manager secţia Distribuire
Costuri cu personalul				x						Manager secţia Distribuire

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală				x						Manager secţia Distribuire
Comisioane (prime) agenţilor de vânzări				x						Manager secţia Distribuire
Serviciile terţilor				x						Manager secţia Distribuire
Total costuri controlabile										
Amortizarea depozitului								x		Manager secţia Distribuire
Amortizarea tehnicii de calcul								x		Manager secţia Distribuire
Adaosuri şi premii la salarii								x		Manager secţia Distribuire
Total costuri necontrolabile										
Bugetul cheltuielilor administrative										
Materiale							x	x		Manager Departamentul administrativ
Retribuirea muncii							x	x		Manager Departamentul administrativ
Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală							x	x		Manager Departamentul administrativ
Serviciile terţilor								x		Manager Departamentul administrativ
Costuri de transport								x		Manager Departamentul administrativ
Deplasări								x		Manager Departamentul administrativ
Cheltuieli de reprezentanţă								x		Manager Departamentul administrativ

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Impozite şi taxe								x		Manager Departamentul administrativ
Servicii bancare, de audit, juridice şi alte servicii								x		Manager Departamentul administrativ
Cheltuieli de birou, poştale, telefonice şi telegrafice								x		Manager Departamentul administrativ
Total costuri controlabile										
Amortizarea încăperilor cu destinaţie generală							x			Manager Departamentul administrativ
Amortizarea imobilizărilor necorporale							x			Manager Departamentul administrativ
Servicii audit							x			Manager Departamentul admi-nistrativ
Total costuri necontrolabile										
Bugetul altor venituri operaţionale										
Spaţii transmise în locaţiune		x								Manager Departamentul administrativ
Vînzarea mărfurilor		x								Manager Departamentul administrativ
Contracte de construcţie		x								Manager Departamentul administrativ
Prestarea serviciilor şi executarea lucrărilor		x								Manager Departamentul administrativ

Sursa: elaborat de autori

Astfel, la „Carmez" SA, bugetul costurilor de distribuire include articolul „Cheltuieli de transport", care va fi executat de CC „Deservire transport" şi articolul „Comisioane vânzări", care va fi executat de CC „Marketing". Pentru diferite centre de responsabilitate cu activităţi similare articolele din bugetele operaţionale pot fi aceleaşi (de ex.: bugetele magazinelor de la „Carmez" SA).

Pasul IV. Corelarea structurii bugetelor cu persoanele responsabile prin stabilirea proiecţiei „Centru de responsabilitate – Buget – Articol – Persoana responsabilă". La acest pas, se vor stabili managerii responsabili pentru gestionarea şi executarea fiecărui articol din buget. Există situaţii în care, pentru bugetarea unui articol, este stabilit responsabil un manager, iar pentru

Scanned with OKEN Scanner

executarea lui - un alt manager. În acest caz, pentru acest articol vor fi formate două posturi, în care se va indica cine este responsabil pentru bugetare şi cine pentru executare. În general, principiul de repartizare a responsabilităţii pentru articole asemănătoare este următorul: trebuie să fie responsabilă doar o singură persoană, care poate influenţa, în mod direct, rezultatul articolului respectiv. De exemplu, la entităţile de producţie, responsabil pentru articolele din bugetul de vânzări al activităţii operaţionale poate fi numit directorul comercial, managerul Departamentului vânzări sau managerii de vânzări. Responsabil pentru articolele bugetului de achiziţii poate fi numit şeful de vânzări, şeful secţiei procurări, în funcţie de faptul cine planifică procurările. Responsabil pentru articolul „Costul energiei electrice" din toate bugetele se recomandă a fi inginerul-şef, iar pentru articolul „impozite şi taxe" – contabilul-şef. Articolul „vânzări en-gros" din bugetul de vânzări produse va fi controlat de centrul de venit „Vânzări cu ridicata", iar articolul „Vânzări cu amănuntul" din acelaşi buget - de către centrul de „Vânzări cu amănuntul". Articolul „Costul de transport al produselor finite" din bugetul costurilor de distribuire va fi controlat de centrul de cost „Transport", iar articolul „Comisioane" - de Departamentul comercial.

Numărul de articole care sunt controlate direct de directorul general trebuie să fie cât mai mic posibil astfel încât să nu fie delegate sarcini enorme persoanei responsabile pentru dezvoltarea strategică a companiei. Directorul general este responsabil, de obicei, de elementele cele mai importante din buget, cum ar fi „achiziţii de mijloace fixe", „investiţii pe termen lung" sau de articolele legate direct de acesta, cum ar fi „salariul administraţiei". Rezultatul acestui pas este prezentat în tabelul 3.3. din pasul precedent.

Pasul V. Elaborarea bugetelor. În baza informaţiei privind activitatea de producţie a entităţii „Carmez" SA, a fost determinată succesiunea formării bugetelor operaţionale la această entitate. În cadrul procesului întocmirii bugetului general, bugetul vânzărilor constituie primul pas, deoarece el influenţează mărimea produselor ce trebuie fabricate pentru a fi vândute.

Previziunile cantitative ale vânzărilor vor fi prezentate în concordanţă cu politica bugetară adoptată de entitate. Acestea vor fi „valorizate", ulterior, cu ajutorul tarifelor previzionale pentru a calcula cifra de afaceri. Entităţile de producţie din Republica Moldova („Carmez" SA, „Pegas" SRL, „Basarabia Nord" SA etc.) produc un asortiment variat de mezeluri, care sunt vândute cu amănuntul în magazinele proprii specializate printr-o reţea de distribuitori sau cu ridicata - în centrele comerciale, magazine, sau prin intermediul unor agenţi economici. De aceea, bugetul de vânzări poate fi format pe tipuri de produse (asortiment), pe tip vânzări cu ridicata şi cu amănuntul, pe regiuni de desfacere, pe perioade de timp, pe topuri de clienţi. Deci, la prima etapă a întocmirii bugetului operaţional al entităţilor de producţie, recomandăm elaborarea proiectului preliminar al volumului de vânzări în mărimi naturale şi valorice, ţinând cont de influenţa următorilor factori: activitatea concurenţilor; fluctuaţiile sezoniere ale cererii;

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

politica de preţuri; situaţia economică generală; barierele legislative; eficienţa publicităţii, datele statistice ale perioadelor precedente.

Regruparea şi punerea în funcţiune, ventilarea programului de vânzări după diferite criterii (tipuri de produse, perioade, regiuni de desfacere, centre de desfacere, departamente şi responsabili de bugete) se realizează în rapoartele specifice ale entităţii. Managementul va trebui să decidă implementarea unui sistem de formulare numite „planuri" pentru a realiza o mai bună regrupare a bugetelor. Conţinutul coloanelor din aceste rapoarte (formulare) va varia în funcţie de tipul de control adoptat de responsabilul de departament şi, în general, va include: cifra de afaceri totală, cifra de afaceri pe produs, cantitatea, preţul unitar, adică ele conţin acţiunile fiecărui manager care sunt exprimate cantitativ şi valoric privind activitatea sa în viitor.

Este de menţionat că, deoarece asortimentul produselor fabricate de „Carmez" SA este foarte variat, în exemplul prezentat mai jos, ne vom limita la bugetarea vânzărilor pe câteva tipuri de produse, iar, pentru a prognoza bugetul de venituri şi cheltuieli al entităţii pe anul 201X+1, se va lua în considerare prognoza şi pe celelalte tipuri de produse. Bugetarea volumului de vânzări în unităţi naturale este necesară pentru elaborarea bugetului de producţie (tabelul 3.4).

Tabelul 3.4.

Bugetul vânzărilor pe produse din cadrul CV „Distribuire" (extras)

Indicatori	Efectiv 201X	Buget 201X+1
Vânzări prognozate (unităţi naturale)		
Salam fiert-afumat „Moldovenesc", kg	48200	49820
Salam fiert-afumat "Servelat", kg	20850	22171
Preţul pentru o unitate (lei/un.)		
Salam fiert-afumat "Moldovenesc", lei	132	135
Salam fiert-afumat "Servelat", lei	128	132
Vânzări prognozate (mii lei)		
Salam fiert-afumat "Moldovenesc", mii lei	6362,4	6725,7
Salam fiert-afumat "Servelat", mii lei	2668,8	2926,57
Vânzări prognozate pe alte tipuri de produse, mii lei	241132,3	267734
Total vânzări (mii lei)	**250163,5**	**277386,3**

Sursa: elaborat de autori

După cum se observă în tabelul 3.4., volumul de vânzări planificate pentru anul 201X+1 în expresie valorică se determină ca produsul dintre volumul planificat în unităţi naturale şi preţul prognozat al unei unităţi.

Literatura de specialitate specifică mai multe metode de elaborare a bugetelor: metoda planificării bugetului în baza zero (BBZ), bugetarea pe linii, bugetarea în funcţie de performanţă (bazată pe rezultate). Deşi aceste metode au avantaje şi dezavantaje, considerăm utilizarea combinată a acestora în funcţie de tipul bugetului şi obiectivele fiecărei activităţi.

Astfel, ca bază de prognozare au fost luate datele efective pe anul 201X, cu un nivel de creştere de 10%, iar preţurile au fost prognozate cu un nivel al inflaţiei de 7-8%.

Acest tip de buget se elaborează nemijlocit de Departamentul de vânzări sub conducerea directorului comercial al entităţii, care îşi asumă responsabilitatea pentru executarea lui, ulterior avizat de Directorul general. Directorul comercial, va elabora anumite teste de compatibilitate, care privesc coerenţa dintre nivelul preţului, volumul de vânzări şi potenţialul entităţii.

Deoarece, entităţile de producţie fabrică produse alimentare cu un termen de păstrare limitat şi destul de mic, pentru gestionarea optimală a stocurilor de produse finite şi materii prime, recomandăm să se elaboreze, în afară de bugetul de vânzări anual, bugete de vânzări lunare şi săptămânale. Însă, pe de altă parte, bugetele elaborate pe fiecare perioadă trebuie supuse controlului şi analizei economice, altfel, nu are niciun sens ventilarea lor pe perioade mici.

În baza datelor statistice este prezentat un model al bugetului de vânzări al entităţii „Carmez" SA pe anul 201X+1, repartizat pe luni (tabelul 3.5).

Pentru prognozarea bugetului de vânzări pe tipuri de produse se poate folosi şi metoda ponderii fiecărui produs în totalul vânzărilor pe perioadele precedente. La prognozarea preţurilor, au fost luate în consideraţie, pe lângă nivelul inflaţiei prognozat pe perioada bugetară, taxele şi impozitele care vor fi achitate în anul de bugetare: taxa pe valoarea adăugată, accizele, taxa pentru unităţile comerciale şi unii factori sezonieri. Elaborarea bugetului de vânzări pe tipuri de produse (asortimente) la entităţile de producţie şi analiza executării lui lunare au o importanţă deosebită pentru micşorarea operativă a planului de producţie sau excluderea totală din producţie a produselor cu o capacitate de realizare redusă şi promovarea celor cu o cerere sporită a pieţei.

Pentru tipurile de produse noi, cu scopul studierii iniţiale a cererii acestora pe piaţă, se recomandă prognozarea vânzărilor pe un termen şi mai scurt (o săptămână, o zi) şi verificarea executării planului de vânzări zilnic cu corectarea lui până la stabilirea unui volum de vânzări lunare, cât de cât, stabil pe parcursul a câtorva luni consecutive.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.5. Bugetul vânzărilor lunare

Indicatori	Luna												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total 20EX+1
Vânzări prognozate, kg:													
Salam fiert-afumat „Moldovenesc", kg	2465,00	1955,00	3000,00	2900,00	5000,00	5000,00	5100,00	5200,00	4900,00	4800,00	4000,00	5500,00	49820,00
Salam fiert-afumat „Servelat", kg	609,00	362,00	1600,00	1300,00	2200,00	2200,00	2300,00	2400,00	2200,00	2200,00	1800,00	2800,00	22171,00
Prețul, (lei/kg.)													
Salam fiert-afumat „Moldovenesc", lei	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00	135,00
Salam fiert-afumat „Servelat", lei	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00	132,00
Vînzări prognozate, (mii lei)													
Salam fiert-afumat „Moldovenesc", mii lei	332,78	263,93	405,00	391,50	675,00	675,00	688,50	702,00	661,50	648,00	540,00	742,50	6725,70
Salam fiert-afumat „Servelat", mii lei	80,39	47,78	211,20	198,00	290,40	290,40	303,60	316,80	290,40	290,40	237,60	369,60	2926,57
Vânzări prognozate pe alte tipuri de produse, mii lei	22300,00	22220,00	22900,00	22230,00	22250,00	22250,00	22260,00	22260,00	22270,00	22250,00	22260,00	22284,00	267734,00
Total vânzări, mii lei	22713,16	22531,71	23516,20	22819,50	23215,40	23215,40	23252,10	23278,80	23221,90	23188,40	23037,60	23396,10	277386,27

Sursa: elaborat de autori în baza „Carmez" SA

Scanned with OKEN Scanner

Pentru aceasta, este necesar ca produsele noi să se comercializeze prin reţeaua de magazine proprii astfel, încât informaţia despre vânzările zilnice să fie transmisă operativ persoanelor responsabile sau să fie introdus un sistem de colaborare cu distribuitorii şi clienţii entităţii, care să asigure transmiterea informaţiei despre comercializarea zilnică a produselor date şi a stocurilor acestora la luarea operativă a deciziilor privind promovarea ulterioară a produselor noi. De asemenea, se recomandă să se prognozeze şi planul de vânzări pentru promovarea unor noi pieţe geografice de desfacere, cum ar fi, de exemplu, nordul republicii, deoarece acolo o pondere mare îi revine concurentului - „Basarabia Nord" SA. În baza datelor bugetului de vânzări, se elaborează bugetul veniturilor din vânzări din activitatea operaţională), care pentru entitatea dată este identic cu bugetul vânzărilor în unităţi valorice şi va fi folosit la întocmirea bugetului de venituri şi cheltuieli. În baza datelor bugetului de venituri din activităţile de bază, se formează bugetul încasărilor din activităţile de bază, care va fi folosit la formarea bugetului fluxului de numerar pe anul bugetar 201X+1. La prognozarea încasărilor din activitatea de bază, se au în vedere următorii factori: condiţiile de plată ale cumpărătorilor, nivelul mediu al creanţelor (inclusiv nerambursabile) şi graficul de achitare a acestora, vânzările bazate pe barter.

La întocmirea bugetului încasărilor din vânzări pe luni, se recomandă elaborarea unui buget de vânzări pe tipuri de clientelă sau mod de vânzare (cu ridicata sau cu amănuntul) (tabelul 3.6). Acesta se foloseşte la prognozarea fluxului de numerar din vânzări, deoarece se consideră că anume tipul clientelei determină condiţiile de plată, după cum urmează: persoane fizice (prin reţeaua de magazine proprii) – 100% achitări în luna curentă; societăţile cu ridicata şi cu amănuntul – conform contractelor încheiate. Un astfel de buget este prezentat în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6.

Modelul bugetului de vânzări pe centre de responsabilitate (extras detaliat pe luni)

Tip buget - centru	Ianuarie	Februarie	...	Total
	Cantitate, kg			
	2465,00	1955,00	....	49820
Buget vânzări - Centru de responsabilitate „Vânzări cu ridicata", lei	16 541,51	15 972,47	....	196636,37
Buget vânzări - Centru de responsabilitate „Vânzări cu amănuntul", lei	6171,65	6559,24	....	80749,93
Total vânzări pe Centru de cost "Departament marketing", mii lei	**22 713,16**	**22 531,71**	....	**277386,3**

Sursa: elaborat de autori

În urma analizei datelor statistice ale anilor precedenţi a fost elaborat graficul încasărilor de numerar planificate din vânzările prognozate pe anul 201X+1 (anexa 11).

Deoarece producţia entităţii „Carmez" SA se comercializează, în mare parte, cu ridicata şi, ca urmare a analizei practicii existente, se preconizează ca

Scanned with OKEN Scanner

încasările din vânzările lunare să fie achitate în luna curentă în mărime de 60%, iar 35% - în luna următoare şi 5% - în luna a doua după livrare, 5% din livrările medii lunare – cu termenul expirat la sfârşitul anului.

Soldul creanţelor prognozate la sfârşitul fiecărei luni se calculează în felul următor: soldul creanţelor la începutul perioadei (lunii) + volumul vânzărilor prognozate pentru luna respectivă – volumul prognozat al încasărilor din vânzări. Suma creanţelor, la sfârşitul anului de gestiune bugetat (13449,83 mii lei), se va înscrie automat în bugetul bilanţului, iar suma încasărilor din vânzări prognozate total pe anul 201X+1 (277386,27 mii lei) – în bugetul fluxului de numerar (anexa 11). Pentru realizarea bugetului de vânzări este necesară elaborarea bugetului de producţie, adică să se calculeze planurile de producţie. Deci, următorul pas în procesul de bugetare este formarea bugetului de producţie.

Bugetul de producţie reprezintă planul de producţie în indicatori naturali. Acest buget se află în strânsă legătură cu bugetul vânzărilor, deoarece Departamentul de producţie va trebui să asigure necesităţile Departamentului de vânzări. Într-o măsură oarecare vânzările sunt dictate de necesităţile pieţei, iar producerea va trebui să asigure îndeplinirea acestora. Totodată, se va ţine cont şi de capacitatea liniilor de producţie, şi de numărul orelor de lucru. Prin urmare, la elaborarea bugetului de producţie va fi necesar să se stabilească un orar optimal de lucru al liniilor de producţie şi personalului. De aceea, se recomandă ca bugetul de producţie să fie coordonat şi cu şeful secţiei resurselor umane, care va trebui să asigure entitatea cu personalul necesar atât pe timp de zi, cât şi pe timp de noapte.

La „Carmez" SA, elaborarea bugetului de producţie se efectuiază de către CC „Departamentul financiar", pe tipuri de produse consolidat pe entitate (tabelul 3.7). În opinia autorilor e necesară colaborarea managerilor CV „Serviciul distribuire" şi CC „Producere", deoarece în subordinea al doilea centru se află trei centre de cost: secţia de carne şi grăsimi, secţia de mezeluri şi secţia de conserve, care reprezintă trei centre de responsabilitate separate, ai căror manageri sunt responsabili pentru elaborarea şi executarea bugetelor de producţie pe secţii. Astfel, bugetul anual de producţie se elaborează la prima etapă pe fiecare secţie (CR) aparte, apoi se consolidează în bugetul anual de producţie, în ansamblu, pe combinat (entitate). Totodată, este necesară asigurarea unei continuităţi a procesului de producţie în timp, anume din aceste considerente vor fi elaborate bugete lunare şi săptămânale. În baza bugetului de vânzări, vom ilustra cu date concrete modul de elaborare a bugetului de producţie pe unele tipuri de produse (salamuri fierte-afumate „Moldovenesc" şi „Servelat" (tabelul 3.7).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.7.

Bugetul de producţie pentru CC „Secţia de mezeluri" (extras)

Nr. crt.	Indicatori	Tipul de producţie	
		Salam fiert-afumat „Moldovenesc", kg	Salam fiert-afumat „Servelat", kg
A	B	1	2
1	Volumul planificat al vânzărilor	49820	22171
2	Stocuri de produse finite prognozate la sfârşitul perioadei	4155	1850
3	Stocuri de produse finite planificate la începutul perioadei	4120	1810
4	**Volumul prognozat al producţiei (rd.1+rd.2-rd.3)**	49855	22211

Sursa: elaborat de autori

Deşi, la entităţile de producţie, stocurile de produse finite sunt minimizate din cauza termenelor mici de păstrare, la întocmirea bugetelor de producţie, se recomandă a lua în considerare stocurile produselor finite la începutul şi sfârşitul perioadei bugetare pentru asigurarea unui calcul mai corect al volumului producţiei pe perioada de gestiune.

Recomandăm calculul volumului producţiei în mărimi naturale în felul următor:

Bugetul de producţie=Volumul vânzărilor + Stocul producţiei finite la sfârşitul perioadei de bugetare - Stocul producţiei finite la începutul perioadei de bugetare

Analogic se formează bugetul de producţie pentru fiecare secţie de producţie separat pe tipuri de produse, pe linii de producţie, pe diferite perioade de timp (schimb, lună, trimestru, an).

Pentru o gestionare mai eficientă, este necesar ca bugetul de producţie să fie întocmit în corelaţie cu bugetul stocurilor de producţie. Cel mai complicat moment al elaborării bugetului de producţie, la entităţile de producţie, este determinarea stocului de produse finite la sfârşitul perioadei de bugetare. Stocurile de produse finite diferă mult pe tipuri de produse, care au un termen de păstrare diferit, preferinţe variate ale consumatorilor, de aceea, se recomandă determinarea acestora pe fiecare tip de produs. Cea mai simplă metodă de determinare a nivelului stocurilor de produse finite la sfârşitul perioadei de bugetare (lună) este stabilirea ratei în procente de la volumul prognozat de vânzări în perioada următoare. De exemplu, pentru salamul fiert-afumat „Moldovenesc" cu volumul lunar prognozat de vânzări de 4155 kg (49855 :

Scanned with OKEN Scanner

12), se propune un nivel al stocului de produse finite de 10%, adică 415,5 kg, care va acoperi necesitatea de livrare pentru trei zile, pentru „Servelat" – 7%, care va acoperi necesitatea de livrare pentru 2 zile.

În componenţa bugetului de producţie, se include bugetul costurilor de materiale directe (CMD), în care se determină necesarul de resurse materiale la entităţile de producţie pentru producerea volumului prognozat de produse. Recomandăm stabilirea necesarului pe tipuri principale de materii prime şi materiale în mărimi naturale şi valorice.

Baza de calcul al necesarului sunt normele de consum de materii prime şi materiale pentru 100 kg de mezeluri, elaborate de către laboratorul de producere şi aprobate de tehnologul-şef al entităţii. Ţinând cont de norma de consum, bugetul costurilor directe pe principalele tipuri de materiale se va calcula pentru fiecare tip de produs astfel:

Bugetul CMD= Volumul bugetului de producţie x Norma bugetului de materii prime şi materiale pentru o unitate de produs x Costul planificat unitar al materiilor prime şi materialelor

Bugetul costurilor de materii prime şi materiale directe se întocmeşte în cadrul fiecărui centru de responsabilitate (secţia de mezeluri, secţia de conserve) pe fiecare tip de produs prognozat spre fabricare în perioada bugetară în unităţi naturale şi valorice, apoi se sistematizează, în ansamblu, pe centru de cost „Producere".

Următoarea etapă constă în consolidarea datelor pe întreaga entitate şi elaborarea bugetului consumului de materie primă şi materiale, pe fiecare tip de materiale, în unităţi naturale şi valorice.

În tabelul 3.8, este ilustrat bugetul costurilor de materii prime şi materiale directe pe unele tipuri de produse în mărimi naturale şi valorice, folosind normele de consum şi volumul planificat de producţie.

Pentru stabilirea volumului, tipurilor de materii prime şi materiale, care trebuie să fie achiziţionate în perioada planificată, se recomandă elaborarea bugetului de achiziţii ale materialelor în mărimi naturale şi valorice (anexa 12), care se întocmeşte având la bază raportul privind stocul de materiale, la începutul şi sfârşitul perioadei de gestiune.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.8.

Bugetul costurilor de materiale directe (extras)

Materiale de bază	Salam fiert-afumat „Moldovenesc"		Preț, lei/kg	Total, (col.2 xcol.3), lei	Salam fiert-afumat „Servelat"		Preț, lei/kg	Total, (col.6 xcol.7), lei	Total, (col.2 +col.6), kg
	norma la 100 kg	total (rd.4,tab. 3.7 x col.1, /100), kg			norma la 100 kg	total (rd.4, tab. 3.7 x col.5 /100), kg			
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Carne de vită cat. I, kg	58	28915,9	60	1734954	61	13548,71	60	812922,6	42464,61
Carne de porc neg-rasă, kg	26	12962,3	55,33	717268,9	0	0	0	0	12962,3
Carne de porc semi-grasă, kg	0	0	0	0	34	7551,74	44,46	335773	7551,74
Slănină de pe coloana vertebrală, kg	18	8973,9	22,64	203249,9	29	6441,19	22,64	145886,5	15415,09
Granule de soia, kg	10	4985,5	10,38	51779,4	10	2221,1	10,39	23077,23	7206,6
Sare cu nitrit, kg	1,9	947,24	4,45	4222,81	1,9	422,00	4,45	1881,31	1369,25
Zahăr, kg	0,1	49,85	6,76	337,01	0,2	44,42	6,76	300,29	94,27
Colorant fricolor 124, kg	0,1	49,85	67	3340,28	0	0	0	0	49,85
Fosfați K7 fision, kg	0,3	149,56	62	9273,03	0	0	0	0	149,56
Brausvesca ia, kg	0	0	110	0	0,5	111,05	110	12216,05	111,05
Aroma tiroler, kg	0,2	99,71	120	11965,2	0	0	0	0	99,71
Combi vienez, kg	1	498,55	160	79768	0	0	0	0	498,55
Piper negru sau alb pisat, kg	0	0	0	0	0,15	33,31	100	3331,65	33,31
Membrană, m	96,62	48169,9	4	192679,6	96,6	21460,27	4	85841,07	69630,17

Sursa: elaborat de autori

Pentru fiecare tip de materie primă și materiale se recomandă calculul achizițiilor planificate în mărimi naturale în modul următor:

Scanned with OKEN Scanner

Achiziţii necesare (în unităţi naturale)=Volumul planificat al producţiei x Cantitatea planificată de materii prime şi materiale pentru o unitate de produs (norma) + Stocul planificat al materiilor prime şi materialelor la finele perioadei bugetare - Stocul planificat al materiilor prime şi materialelor la începutul perioadei bugetare

Valoarea achiziţiilor pentru fiecare tip de materii prime şi materiale, precum şi a tuturor achiziţiilor, poate fi stabilită astfel:

Achiziţii necesare (în unităţi valorice) = Achiziţii necesare (în unităţi naturale) x Costul unitar prognozat al materiilor prime şi materialelor

Următoarea etapă a elaborării bugetului operaţional este formarea bugetului costurilor cu personalul directe, care, conform recomandărilor noastre, urmează să fie elaborat analogic bugetului costurilor de materiale directe, pornind de la datele bugetului de producţie şi normativele de muncă (ore/unit., lei/oră) pe fiecare tip de produse pentru lucrătorii încadraţi nemijlocit în procesul de producţie.

Astfel, costul lucrărilor efectuate depinde de tipul şi volumul producţiei fabricate, manoperei, precum şi de sistemul de salarizare aplicat la entităţile de producţie.

Aşadar, bugetul costurilor cu personalul directe (CPD) pentru fiecare tip de produs se recomandă a fi stabilit astfel:

Bugetul CPD=Timpul de lucru/ore pentru o unitate x Volumul planificat al producţiei x Tariful de plată a unei ore

După determinarea costurilor cu personalul directe în om/ore şi a echivalentului lui valoric în lei, se stabilesc numărul şi structura personalului, pornind de la regimul de lucru al entităţii şi salariul mediu prognozat pentru un muncitor. În procesul bugetării costurilor privind retribuirea muncii, trebuie să se aibă în vedere şi eventualele schimbări ce pot să intervină din diverse motive: concedii pe termen lung, pregătire profesională, promovări, pensionări, decese, stagii militare etc.

Bugetul costurilor cu personalul directe trebuie să se întocmească, mai întâi, pe fiecare tip de produs (sau pe grupe de produse identice), apoi să se sistematizeze pe departamente (secţii) de producţie (secţia de carne şi grăsimi, secţia de mezeluri şi secţia de conserve), care reprezintă centre de cost separate şi, ulterior, pe întreaga entitate, care reprezintă un centru de responsabilitate financiară. Bugetul costurilor cu personalul directe este folosit la elaborarea bugetului fondului de muncă în total pe entitate. Un model de buget al costurilor cu personalul directe pentru producerea volumului prognozat de

Scanned with OKEN Scanner

salamuri fierte-afumate „Moldovenesc" şi „Servelat" la „Carmez" SA este prezentat în tabelul 3.9.

Tabelul 3.9.

Bugetul CPD pentru centrul de cost „Secţia de mezeluri"

Nr. crt.	INDICATORI	Salam fiert-afumat „Moldovenesc"	Salam fiert-afumat „Servelat"	TOTAL
A	B	1	2	3
1	Bugetul de producţie, kg (tab. 3.4)	49 855	22 211	x
2	Timpul necesar pentru a produce 1 kg, ore	0,93	0,96	x
3	Timpul total necesar , ore (1x2)	46 365,2	21 322,6	x
4	Tariful de plată, lei/oră	3,624	3,624	x
5	**Salariul bugetat, lei**	168 027	77 273	245 300

Sursa: elaborat de autori

După bugetarea costurilor directe de producţie, este necesară determinarea bugetului costurilor indirecte de producţie (CIP). În acest scop, se elaborarează un plan detaliat pe articole de costuri de producţie, care nu pot fi incluse direct în costul produsului concret, ci necesită o repartizare pe tipuri de produse după un anumit criteriu. În componenţa bugetului costurilor indirecte de producţie, la „Carmez" SA, au fost incluse detaliat acele articole, care pot fi gestionate, adică pot fi controlate şi se pot lua decizii de optimizare a lor, restul costurilor indirecte, care au o pondere mică, şi neesenţială în suma totală, se planifică pe un singur articol „Alte costuri de producţie".

Bugetul costurilor indirecte de producţie, de obicei, conţine un şir de articole de costuri standard, cum ar fi: amortizarea utilajului de producţie, reparaţia şi deservirea utilajului de producere, salariile muncitorilor care deservesc, energia electrică etc.

Pentru asigurarea unui buget flexibil, recomandăm divizarea costurilor indirecte de producţie, în *variabile şi constante*. Costurile indirecte de producţie constante apar la începutul perioadei de producţie şi nu depind de volumul producţiei fabricate sau de timpul în care funcţionează utilajul tehnic (spre exemplu, iluminarea sau încălzirea încăperii secţiei, amortizarea, chiria etc.). Costurile indirecte de producţie variabile depind de volumul producţiei fabricate (spre exemplu, energia electrică pentru punerea în funcţiune a utilajului tehnic, salariile suplimentare ale muncitorilor de bază etc.) şi se recomandă de planificat ca un normativ (un coeficient) la timpul de muncă efectiv folosit, pornind de la analiza datelor statistice pe perioadele precedente.

Bugetul costurilor indirecte de producţie se formează separat, pe fiecare secţie de producţie (centru de responsabilitate), iar pentru gestiunea lor pe întrega entitate se formează bugetul consolidat al costurilor indirecte de producţie, în

Scanned with OKEN Scanner

baza articolelor de costuri stabilite spre bugetare. După formarea bugetului costurilor indirecte de producţie pe fiecare secţie de producţie (de carne şi grăsimi, de mezeluri şi de conserve), se repartizează pe tipuri de produse prognozate spre producere proporţional cu fondul salariilor muncitorilor de bază, prognozat pentru fiecare tip de produs. Astfel, pentru fiecare tip de produs se determină un coeficient, proporţional căruiia se repartizează toate articolele de costuri indirecte pe fiecare tip de produs.

Metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producţie nu sunt stabilite în actele normative în vigoare. Entitatea este în drept să selecteze de sine stătător şi să aplice metodele (procedeele) de repartizare a costurilor indirecte de producţie [64, p.65]. Astfel, costurilor indirecte de producţie pot fi repartizate între obiectele de evidenţă (calculaţie) proporţional cu una din următoarele baze de repartizare: salariile de bază ale muncitorilor încadraţi în activităţile de bază şi/sau auxiliare, suma totală a costurilor directe de producţie, numărul de maşini-ore lucrate, cantitatea de produse fabricate sau prin altă metodă stabilită în politica de contabilitate a entităţii [64, p.63, 64].

În condiţiile actuale de aplicare a metodei de calculaţie normative pe faze pentru entităţile de producţie, un criteriu de repartizare a costurilor indirecte de producţie pe tipuri de producţie finită este timpul de lucru al muncitorilor de bază încadraţi direct în procesul de producţie, în unităţi naturale (om-ore) sau valorice pentru volumul de producţie prognozat sau suma totală a costurilor directe de materii prime şi de retribuire a muncii muncitorilor de bază în unităţi valorice (lei) necesare pentru producerea volumului de producţie prognozat. Suma totală a costurilor indirecte de producţie, prognozate pentru anul 201X+1, pentru tipurile de produse (salamuri fierte-afumate „Moldovenesc" şi „Servelat") repartizate proporţional costurilor directe privind retribuirea muncii, constituie 277090,25 lei şi 298522,64 lei, respectiv, şi sunt repartizate în costurilor indirecte de producţie constante şi variabile pe articole de costuri, după cum este prezentat în tabelul 3.10.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.10.

Repartizarea costurilor indirecte de producţie

Nr. crt.	Indicatori	Tipul documentului confirmativ, contul corespondent	Tipul produsului		Total
			salam fiert-afumat „Moldovenesc"	salam fiert-afumat „Servelat"	
A	B	C	1	2	3
1	***Costuri indirecte de producţie variabile, inclusiv:***		***150 624,20***	***162 274,69***	***312 898,89***
a)	consum de materiale pentru întreţinerea secţiei de producţie, lei	Act de consum, contul 211	14 944,90	16 100,86	31 045,76
b)	salariile muncitorilor care repară şi deservesc utilajul de producţie, lei	Calculul salariilor, contul 531	68 418,96	73 711,04	142 130,00
c)	contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate, lei	Calcule la salarii subconturile 533.1, 533.3	18 131,03	19 533,42	37 664,45
d)	consum de energie electrică pentru funcţionarea utilajului, lei	Raportul electricianului, indicatorii contorului, factura furnizorului, conturile 544, 521	19 652,31	21 172,37	40 824,68
e)	alte costuri indirecte de producţie variabile, lei	Facturi ale furnizorilor, conturile 544, 521	29 477,01	31 756,99	61 234
2	***Costuri indirecte de producţie constante, inclusiv:***		***126 466,05***	***136 247,95***	***262 714,00***
a)	salariile personalului administrativ al secţiei, lei	State de plată; borderou de calcul al salariului, contul 531	29 401,91	31 676,09	61 078,00
b)	contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de	Calcule la salarii, subconturile 533.1, 533.3	7 791,51	8 394,16	16 185,67

Scanned with OKEN Scanner

	asistență medicală la salariile calculate, lei				
c)	amortizarea clădirilor secției și utilajului de producție, lei	Calculul amortizării, contul124	2 718,37	2 928,63	5 647
d)	energia electrică pentru necesitățile generale ale secției, lei	Raportul electricianului, indicațiile contorului, factura furnizorului, conturile 521, 544	17 642,36	19006,97	36 649,33
e)	alte costuri indirecte de producție constante, lei	Facturi ale furnizorilor, conturile 521, 544	68 911,90	74242,10	143 154
3	*Total costuri indirecte de producție (rd.1+rd.2), lei*		*277 090,25*	*298 522,64*	*575 612,89*

Sursa: elaborat de autori

În baza bugetului costurilor materiale directe de producție, bugetului costurilor cu personalul directe și bugetului costurilor indirecte de producție pe fiecare tip de produse, se elaborează bugetul costului produselor fabricate, (tabelul 3.11).

Tabelul 3.11.

Bugetul costului de producție pentru CC „Secția de mezeluri" (extras)

Nr. crt.	Indicatori	Costul pentru 1 kg	Denumirea produsului			
			salam fiert-afumat „Moldovenesc"		salam fiert-afumat „Servelat"	
			Cantitatea kg	suma, lei	Cantitatea kg	suma, lei
A	B	1	2	3	4	5
1	**Materiale de bază (tab.3.5), inclusiv:**	x	x	3 008 838,09	x	1 421 220,85
	Carne de vită cat. I	60,00	28 915,90	1 734 954,00	13548,71	812 922,6
	Carne de porc negrasă	55,34	12 962,30	717 268,87	0,00	0
	Carne de porc semigrasă	44,46	0,00	0,00	7 551,74	335 773,01
	Slănină de pe coloana vertebrală	22,65	8 973,90	203 249,86	6 441,19	145 886,51
	Granule de soia	10,39	4 985,50	51 779,40	2221,10	23 068,34
	Sare cu nitrit de natriu	4,46	947,25	4 222,82	422,01	1 881,31
	Zahăr-pudră	6,76	49,86	337,02	44,42	300,29

Scanned with OKEN Scanner

	B	1	2	3	4	5
	Colorant fricolor 124 fision	67,00	49,86	3 340,29	0,00	0
	Fosfaţi K7 fision	62,00	149,57	9 273,03	0,00	0
	Brausvescaia	110,00	0,00	0,00	111,06	12 216,05
	Aroma tiroler	120,00	99,71	11 965,20	0,00	0
	Combi vienez	160,00	498,55	79 768,00	0,00	0
	Piper negru sau alb pisat	100,00	0,00	0,00	33,32	3 331,65
	Membrană, m	4,00	48 169,90	192 679,60	21 460,27	85 841,0728
2	**Salariile muncitorilor de bază, lei (tab. 3.9)**	x	x	168 027,30	x	77 272,96
3	**Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală (rd.2, col.3 x 26,5%), lei**	x	x	44 527,24	x	20 477,33
4	**Costuri indirecte de producţie (tab. 3.10), lei**			277 090,25	x	298 522,64
5	**Total costuri**	x	x	3 498 482,8	x	1 817 493,79
6	**Bugetul de producţie (tab.3.7), kg**	x	49 855	x	22211	x
7	**Bugetul costului unei unităţi de producţie (rd.5/rd.6), lei**	x	x	70,17	x	81,83

Sursa: elaborat de autori

Considerăm că, etapele procesului de bugetare trebuie aprobate printr-un Regulament intern privind bugetarea, în care vor fi expuse principalele reguli şi principii de elaborare, executare şi control al bugetelor.

Acesta va cuprinde modele de documente şi ordine referitoare la formele de bugete existente în cadrul entităţii, în care se descrie modul de întocmire a acestora. Regulamentul în cauză este aprobat prin ordinul emis de conducătorul entităţii, deoarece el conţine termenele de elaborare, raportare, adoptare şi analiză a bugetelor, precum şi formularele-tip destinate formării unui buget. De obicei, stabilirea persoanelor responsabile se face în formă verbală, însă acest lucru nu se apreciază favorabil, deoarece nu este posibilă verificarea realizării sarcinilor de către persoanele stabilite. Regulamentul intern privind bugetarea ar trebui să conţină următoarele articole: scopurile şi sarcinile entităţii; modul de elaborare a bugetului; stabilirea persoanelor responsabile pentru elaborarea bugetului; funcţiile şi responsabilitatea persoanelor ce participă la elaborarea bugetului;

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

modalitatea de revizuire a bugetelor şi stabilirea abaterilor; analiza îndeplinirii bugetului; modalitatea de aprobare a raportului privind realizarea bugetului; perioada de raportare.

O fază importantă a bugetării o reprezintă ***executarea şi controlul bugetelor.*** Elementul de bază al sistemului de control bugetar îl constituie calculul „abaterilor" valorilor efective de la cele planificate. Lanţul procedeelor, în cazul controlului abaterilor, este următorul: control şi analiză - stabilirea şi evaluarea abaterilor - analiza cauzelor abaterilor - luarea deciziilor manageriale.

Există patru abordări privind sistemul de control al bugetului:

- analiza simplă a abaterilor, orientată spre corectarea planurilor viitoare;
- analiza abaterilor, orientată spre deciziile manageriale ulterioare;
- analiza abaterilor în condiţii de incertitudine;
- analiza abaterilor sub aspect strategic.

Analizând activitatea entităţilor „Pegas" SRL şi „Carmez" SA, se evidenţiază două categorii de factori care cauzează apariţia abaterilor de la normative:

1) factorii tehnologici care depind de respectarea procesului tehnologic;
2) factorii netehnologici, care reprezintă o influenţă a procesului de aprovizionare şi producţie, cum ar fi modificarea preţului şi calităţii materialelor, calificarea personalului.

Calcularea şi analiza abaterilor poate fi efectuată prin deschiderea şi perfectarea registrelor de evidenţă şi rapoartelor manageriale, precum şi prin reflectarea acestora în conturile contabilităţii de gestiune. Modul de calcul şi contabilizarea abaterilor au fost explicate în paragraful 2.1.2 şi anexa 5 şi anexa 6.

Pentru efectuarea controlului şi gestionarea costurilor de producţie se recomandă compararea datelor efective cu datele bugetate pentru acelaşi volum de producţie. În acest caz, este necesară corectarea bugetului costurilor în conformitate cu nivelul efectiv al activităţii, adică să se formeze un buget flexibil, care va conţine variaţiile volumului de producţie. Este important de menţionat că costurile de producţie trebuie să fie subdivizate în constante şi variabile în rapoartele privind îndeplinirea bugetului costurilor de producţie pe centre de responsabilitate. Acest fapt va permite determinarea sferei de responsabilitate pentru fiecare manager (responsabil) şi va face posibilă aprecierea activităţii lui în ce priveşte controlul costurilor controlabile (variabile). Fiecare articol de costuri variabile se corectează în conformitate cu volumul efectiv de producţie şi se calculează costurile bugetare totale prin relaţia:

$$\text{Buget flexibil} = \text{Costuri constante} + \text{Costuri variabile}_{un} \times \text{Volum Producţie}_{ef}$$

Folosirea bugetului flexibil în analiza îndeplinirii planului de costuri şi a beneficiului este pe larg răspândită în practica internaţională şi autohtonă a contabilităţii de gestione. Bugetul flexibil poate fi folosit atât în perioada de bugetare, cât şi după aceasta. În perioada de bugetare, bugetul flexibil permite prognozarea costurilor şi cheltuielilor pentru diferite niveluri de producţie într-un diapazon relevant (în limite reale) şi ajută la alegerea unui nivel optim de producţie şi vânzare; contribuie la analiza îndeplinirii rezultatelor şi la aprecierea corectă a acestora.

Datele privind costurile efective pe anul 201X pentru volumul efectiv de salam fiert-afumat „Moldovenesc", în mărime de 49 120 kg, sunt prezentate în coloana 2 din tabelul 3.12.

În coloana 1 a tabelului 3.12, sunt indicate datele bugetului, care au fost corectate cu ajutorul formulei bugetului flexibil pe articolele de costuri variabile, costurile constante rămânând neschimbate, iar în coloana 3 - abaterile de la planul corectat.

Tabelul 3.12.

Raportul privind analiza îndeplinirii bugetului flexibil de costuri al CC "Secţia de mezeluri" (extras)

Nr. crt.	Articole de costuri	Costuri efective pentru 49120 kg	Bugetul costurilor pentru 49120 kg	Abateri (+;-)
A	B	2	1	3
1	**Materiale de bază, inclusiv:**	**3 030 632,28**	**2 964 573,74**	**66 058,54**
	carne de vită cat. I	1 729 564,32	1709376,00	20 188,32
	carne de porc negrasă	746 383,31	706 758,21	39 625,10
	slănină de pe coloana vertebrală	203 000,93	200 262,24	2 738,69
	granule de soia	51 801,22	51 035,68	765,54
	sare cu nitrit	4 381,50	4 162,43	219,08
	zahăr	348,75	332,05	16,70
	colorant fricolor 124	3 291,04	3 291,04	0,00
	fosfaţi K7 fision	9 136,32	10 659,04	-1 522,72
	aroma tiroler	11 788,80	11 788,8	0,00
	combi vienez	79 574,40	78 592	982,40
	membrană, m	189 838,98	189 838,98	0,00
2	**Salariile muncitorilor de bază, lei**	**178 158,24**	**165 367,39**	12 790,85
3	**Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală, lei**	**47 211,93**	**43 822,36**	3 389,57
4	**Costuri indirecte de producţie variabile**	x	x	x
	Consum de materiale pentru întreţinerea secţiei de producţie, lei	15 061,90	15 061,90	0,00
	Salariile muncitorilor care repară utilajul de producţie, lei	68 693,96	68 588,96	105,00
	Contribuţii de asigurări sociale de stat şi şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate, lei	18 203,90	18 176,08	27,83

Scanned with OKEN Scanner

	B	1	2	3
	Consum de energie electrică pentru funcţionarea utilajului, lei	19 729,31	19 729,31	0,00
	Alte costuri indirecte de producţie variabile, lei	29 602,01	29 602,01	0,00
5	**Total costuri variabile**	**151 291,07**	**151 158,25**	**132,83**
6	**Total costuri constante**	**127 424,05**	**126 466,05**	**958,00**
7	**Total costuri**	**3 534 717,58**	**3 451 387,79**	**83 329,79**

Sursa: elaborat de autori în baza datelor entităţii „Carmez" SA

După cum se vede din tabel depăşirea costurilor totale efective de la bugetul flexibil pentru aceeaşi cantitate constituie 83 329,79 lei. Dacă comparăm suma costurilor totale efective cu datele bugetului static prognozat pe anul 201X pentru salamul fiert-afumat „Moldovenesc", observăm o economie în sumă de 4 7095,09 lei (3 451 387,79 – 3 498 482,88). Deci, folosirea bugetului flexibil la analiza îndeplinirii planului de costuri şi cheltuieli permite o gestionare mai eficientă a costurilor de producţie.

Bugetul flexibil se utilizează în cazul selectării mai multor variante de producţie sau vânzări în scopul optimizării costului de producţie. În tabelul 3.13, este prezentat bugetul flexibil al costurilor de producţie pentru producerea salamului fiert-afumat „Moldovenesc", la "Carmez" SA pe anul 201X în cantitate de 49 855 kg - la 51 000 kg, pornind de la datele bugetului static format pentru un nivel de producţie planificat de 49 855 kg.

Tabelul 3.13.

Raportul privind bugetul flexibil de producţie pentru diferite variante de producere

Nr. crt.	Articole de costuri	Volumul de producţie, kg			Costuri variabile la 1 kg
		49855	50500	51000	
A	B	1	2	3	4
1	**Materiale de bază, inclusiv:**	**3 008 838,09**	**3 047 764,99**	**3 077 940,88**	**70,17**
	carne de vită cat. I	1 734 954	1 757 400	1 774 800	34,80
	carne de porc negrasă	717 268,87	726 548,55	733 742,1	14,39
	slănină de pe coloana vertebrală	203 249,86	205 879,41	207 917,82	4,08
	granule de soia	51 779,40	52 449,3	52 968,6	1,04
	sare cu nitrit	4 222,82	4 277,45	4 319,802	0,08
	zahăr	337,02	341,38	344,76	0,01
	colorant fricolor 124	3 340,29	3 383,5	3 417	0,07
	fosfaţi K7 fision	9 273,03	9 393,00	9 486	0,19
	aroma tiroler	11 965,2	12 120	12 240	0,24
	combi vienez	79 768	80 800	81 600	1,60
	membrană, m	192 679,60	195 172,4	197 104,8	3,86
2	**Salariile muncitorilor de bază, lei**	**168 027,30**	**170 013,30**	**171 696,60**	**3,37**

Scanned with OKEN Scanner

A	B	1	2	3	4
	Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asistenţă medicală, lei	**44 527,24**	**45 053,52**	**45 499,60**	**0,89**
	Costuri indirecte de producţie variabile:	**x**	**x**	**x**	**x**
	consum de materiale pentru întreţinerea secţiei de producţie, lei	14 944,90	15 844,90	16 758,90	0,30
	salariul muncitorilor ce repară şi deservesc utilajul de producţie, lei	68 418,96	68 973,96	69 533,96	1,37
	contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asistenţă medicală la salariile calculate, lei	18 131,03	18 278,10	18 426,50	0,36
	consum de energie electrică pentru funcţionarea utilajului, lei	19 652,31	19 852,31	20 054,31	0,39
	alte costuri indirecte de producţie variabile, lei	29 477,01	29 551,01	29 626,01	0,59
	Total costuri indirecte de producţie variabile	**150 624,20**	**152 500,27**	**154 399,67**	**3,02**
	Total costuri indirecte constante	**126 466,05**	**126 466,05**	**126 466,05**	**x**
	Total costuri	**3 498 482,88**	**3 541 798,14**	**3 576 002,80**	**x**

Sursa: elaborat de autori

Calculul costului unitar al salamului pentru diferite variante de producţie poate varia în funcţie de programul de producţie ales. În consecinţă se va selecta varianta în care costul de producţie pe unitate este cel mai mic.

Este de remarcat faptul că o atenţie deosebită se acordă abaterilor referitoare la costurile de producţie care vor fi analizate mai jos. Calculul abaterilor mărimii costurilor efective de producţie pe articole de cost, la care s-au depistat devieri de la bugetul anual aprobat pe anul 201X pentru producţia salamului fiert-afumat „Moldovenesc", la „Carmez" SA, precum şi motivele apariţiei lor sunt prezentate în tabelul 3.14.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.14.

Raportul privind calculul abaterilor costurilor de producţie efective de la bugetul aprobat prin metoda bugetului flexibil

Tipul abaterilor	Calculul abaterilor	Date pentru calcul			Abaterea	Motivul abaterilor
2	3	4	5	6	7	8
I. Abateri privind consumul de materii prime şi materiale						
Abateri privind preţul materialelor	$(P_{ef} - P_n) \times C_{ef}$	**Preţul unitar al materialului**		**Cantitatea efectivă a materialelor consumate *(Cef)***	**(+;–)**	**Lucrul ineficient al secţiei aprovizionări şi al tehnologului; inflaţia**
		Normativ *(Pn)*	**Efectiv *(Pef)***			
Carne de vită cat. I		60	60,5	28 587,84	14 293,92	
Carne de porc negrasă		55,34	57,34	13 016,8	26 033,60	
Slănină de pe coloana vertebrală		22,65	22,77	8 915,28	1 069,83	
Granule de soia		10,39	10,39	4 985,68	0	
Sare cu nitrit		4,46	4,46	982,4	0	
Zahăr		6,76	7,1	49,12	16,70	
Colorant fricolor 124		67	67	49,12	0	
Fosfaţi K7 fision		62	62	171,92	0	
Aroma tiroler		120	120	98,24	0	
Combi vienez		160	162	491,2	982,40	
Membrană		4	4	47459,74	0	
Abateri privind consumul de materiale	$(C_{ef} - C_n) \times P_n$	**Cantitatea materialelor consumate pentru producţia finită efectiv**		**Preţul unitar normativ al materialului *(Pn)***	**(+;–)**	**Furturi, pierderi în producţie, procurări de materiale de joasă calitate**
		Normativ *(Cn)*	**Efectiv *(Cef)***			
Carne de vită cat. I		28 489,6	28 587,84	60	5 894,40	
Carne de porc negrasă		12 771,2	13 016,8	55,34	13 591,50	
Slănină de pe coloana vertebrală		8 841,6	8 915,28	22,65	1 668,85	

Scanned with OKEN Scanner

Granule de soia		4912	4 985,68	10,39	765,54	
Sare cu nitrit		933,28	982,4	4,46	219,08	
Zahăr		49,12	49,12	6,76	0,00	
Colorant fricolor 124		49,12	49,12	67	0,00	
Fosfați K7 fision		147,36	122,80	62	-1522,72	
Aroma tiroler		98,24	98,24	120	0,00	
Combi vienez		491,2	491,2	160	0,00	
Membrană		47459,74	47459,74	4	0,00	
Total abateri privind consumul de materiale		**Consum de materiale pe unitate de produs**		**Cantitatea efectivă a producției finite** *(PFef)*	**(+;–)**	
		Normativ *(Cn.un)*	**Efectiv** *(Cef.un)*			
Carne de vită cat. I	$(C_{ef.un} - C_{n.un}) \times PF_{ef}$	34,8	35,211	49120	20188,32	Nerespectarea tehnologiei; lucrul ineficient al tehnologului; șefului de secție
Carne de porc negrasă		14,3884	15,1951	49120	39625,10	
Slănină de pe coloana vertebrală		4,077	4,132755	49120	2738,69	
Granule de soia		1,039	1,054585	49120	765,54	
Sare cu nitrit		0,08474	0,0892	49120	219,08	
Zahăr		0,00676	0,0071	49120	16,70	
Colorant fricolor 124		0,067	0,067	49120	0,00	
Fosfați K7 fision		0,186	0,155	49120	-1522,72	
Aroma tiroler		0,24	0,24	49120	0,00	
Combi vienez		1,6	1,62	49120	982,40	
Membrană		3,8648	3,8648	49120	0,00	
privind costurile privind retribuirea muncii						
Abateri privind tariful de retribuire a muncii	$(TR_{ef} - TR_n) \times FT_{ef}$	**Tariful de retribuire a muncii pe oră**		**Fondul de timp efectiv lucrat** *(FTef)*	**(+;–)**	Majorarea tarifelor pentru o oră de muncă
		Normativ *(TRn)*	**Efectiv** *(TRef)*			
		3,62	3,9	45 681,6	12 790,848	

Scanned with OKEN Scanner

Abateri privind fondul de timp lucrat	$(FT_{ef} - FT_n) \times TR_n$	Fondul de timp lucrat pentru producţia finită		Tariful normativ de retribuire a muncii pe oră *(TRn)*	(+;–)	Necorespunderea calificării muncitorilor cerinţelor, schimbul tehnologiilor
		Normativ *(FTn)*	Efectiv *(FTef)*			
		45 681,6	45 681,6	3,62	0	
Total abateri privind costurile de retribuire a muncii	$(CM_{ef.un} - CM_{n.un}) \times PF_{ef}$	Costurile privind retribuirea muncii pe 1kg de produs		Cantitatea efectivă a producţiei finite *(PFef)*	(+;–)	Îmbunătăţirii calificării muncitorilor, creşterea productivităţii muncii, crearea condiţiilor de munca
		Normativ *(CMn.un)*	Efectiv *(CMef.un)*			
		3,3666	3,627	49 120	12 790,85	
III. Abateri privind costurile indirecte de producţie constante						
Abateri privind costurile indirecte constante	$(CIC_{ef.un} - CIC_{n.un}) \times PF_{ef}$	Costurile indirecte de producţie constante la 1 kg produs		Cantitatea efectivă a producţiei finite *(PFef)*	(+;–)	Modificarea salariilor muncitorilor auxiliari, modificarea consumului de energie electrică
		Normativ *(CICn.un)*	Efectiv *(CICef.un)*			
		2,5746345	2,5941378	49120	958,00	
IV. Abateri privind costurile indirecte de producţie variabile						
Abateri privind costurile indirecte de producţie variabile	$(CIV_{ef.un} - CIV_{n.un}) \times PF_{ef}$	Costurile indirecte de producţie variabile la 1 kg produs		Cantitatea efectivă a producţiei finite *(PFef)*	(+;–)	Modificarea salariului muncitorilor auxiliari, modificarea consumului de energie electrică la punerea în
		Normativ *(CIVn.un)*	Efectiv *(CIVef.un)*			
Salariile muncitorilor care repară		1,3963551	1,3984927	49 120	105,00	

Scanned with OKEN Scanner

utilajul de producţie						funcţiune a utilajelor. Deservirea slabă a utilajelor, calitatea joasă a materialelor
contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate		0,3700341	0,3706005	49 120	27,82	
Consum de energie electrică pentru funcţionarea utilajului		0,4016552	0,4016552	49 120	0,00	

Sursa: elaborat de autori

În baza datelor tabelului 3.14, putem concluziona că bugetul costurilor de producţie a fost depăşit cu 76 894,77 lei, înregistrând următoarele abateri:

- supraconsum de materiale în mărime de 63 013,10 lei, ca urmare a majorării preţului la unele materiale (carne de vită cat. I, carne de porc negrasă, slănină de pe coloana vertebrală, zahăr, combi vienez) cu 42 396,45 lei şi 20 616,65 lei, din cauza creşterii consumului efectiv de materiale, deşi a fost înregistrată o economie de fosfaţi K7 fision în sumă de 1 522,72 lei. Cauza abaterilor este lucrul ineficient al secţiei aprovizionări la procurarea unor materiale de calitate joasă şi pierderile în producţie;
- creşterea costurilor de retribuire a muncii cu 12 790,85 lei, ca rezultat al majorării tarifului de salarizare;
- supraconsum privind costurile indirecte de producţie constante în mărime de 958 lei, ca urmare a majorării salariilor muncitorilor auxiliari;
- abateri pozitive privind costurile indirecte de producţie variabile în sumă de 132,82 lei, ca urmare a modificării consumului de energie electrică la punerea în funcţiune a utilajelor şi calitatea joasă a materialelor consumate.

Abaterile determinate în cadrul controlului bugetar sunt prezentate în rapoartele elaborate de fiecare centru, care permit analiza activităţii acestuia şi luarea deciziilor cu privire la rezultatele obţinute, fapt prezentat de autori în paragraful 2.1.2. Considerăm că aprecierea activităţii centrului se efectuează în funcţie de costurile bugetate controlabile la o unitate de produs efectiv. Activitatea centrelor de responsabilitate nu poate fi apreciată doar după abaterea absolută a costurilor, de aceea calculele abaterilor, în acest caz, se vor determina astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Abaterea costurilor controlabile = Costuri controlabile efective/Indicator rezultativ - Costuri controlabile bugetate/Indicator rezultativ

Acest indicator denotă mărimea costurilor controlabile aferentă indicatorului rezultativ, care poate fi în etalon valoric sau natural. Este important de a evidenţia care centre sunt responsabile de abaterile depistate. Pentru aceasta, a fost determinată o corelare între centrele de responsabilitate şi costurile controlabile şi necontrolabile de acestea (anexa 4).

Deci, bugetarea reprezintă o metodă eficientă de soluţionare a problemelor, deoarece ea permite stabilirea abaterilor, prin intermediul cărora se asigură funcţionalitatea contabilităţii de gestiune, dar, nu în ultimul rând, crearea unui sistem de autoreglare a businessului, care va putea, în mod adecvat şi oportun, să reacţioneze la influenţele mediului extern în toate domeniile: distribuire, producere, lansarea unui produs, îmbunătăţirea calităţii lui, dezvoltarea tehnicii şi a tehnologiilor.

3.2. Raportarea managerială ca suport de apreciere a activităţii şi de asigurare informaţională a procesului de gestiune

Pentru asigurarea unui control de gestiune eficient, problema de bază constă în crearea unui sistem de prelucrare şi de furnizare a unor informaţii operative, exacte şi autentice privind activitatea entităţii în baza cărora se iau decizii oportune şi operative.

Calitatea deciziilor manageriale depinde, în mare măsură, de modalitatea şi forma de transmitere, de furnizare şi de prezentare a informaţiei economico-financiare. Informaţiile obţinute prin intermediul instrumentelor contabile trebuie generalizate în diferite rapoarte, care sunt indispensabile în luarea deciziilor şi reprezintă o etapa finală a contabilităţii manageriale.

Indicatorii se formează în baza pe datelor din documentele primare. De asemenea, cu ajutorul acestora se efectuează înregistrarea operaţiilor economice, analiza activităţii economice şi se stabilesc cauzele abaterilor. Prin aceasta, documentaţia îndeplineşte funcţii analitice şi de control.

3.2.1. Principii şi repere privivnd clasificarea şi funcţiile rapoartelor manageriale

În scopul adoptării deciziilor, conducerea întreprinderii utilizează informaţii de natură financiară şi nonfinaciară, care este obiectul evidenţei operative, cum ar fi informaţia privind contractele cu clienţii şi furnizorii, existenţa şi mişcarea

Scanned with OKEN Scanner

personalului angajat etc. Astfel de informaţii prelucrate şi corelate formează un sistem de raportare managerială.

Raportarea managerială reprezintă un sistem integru de date şi indicatori financiari şi nonfinanciari corelaţi privind situaţia patrimonială şi rezultatele activităţii interne a enităţii, care reflectă condiţiile şi rezultatele funcţionării subdiviziunilor structurale şi anumitor direcţii ale activităţii întreprinderii, în scopul evaluării, analizei, controlului, planificării şi luării deciziilor. Această noţiune este adaptată conform definiţiilor prezentate în lucrările unor autori [104, p.104; 166, p.159; 66, p.101; 136, p.38].

Sistemul de raportare managerială reprezintă sursa de bază pentru satisfacerea necesităţilor informaţionale de gestiune internă a entităţii prin obţinerea indicatorilor valorici şi naturali, care permit de a evalua şi controla, de a prognoza şi planifica activitatea subdiviziunilor structurale ale întreprinderii, precum şi a unor manageri în parte.

În funcţie de scopurile pregătirii rapoartelor manageriale sunt determinate conţinutul, formele, periodicitatea, ansamblul de indicatori ai contabilităţii manageriale, precum şi cercul de persoane care sunt utilizatorii rapoartelor. Exactitatea şi volumul datelor din rapoarte depind de particularităţile organizaţional-tehnologice şi economice ale întreprinderii şi ale obiectului concret de evidenţă managerială, de scopurile gestiunii privind obiectul respectiv de evidenţă. Prin urmare, elaborarea rapoartelor manageriale este una din sarcinile principale ale entităţii.

Rapoartele manageriale sunt pregătite cu un grad înalt de detaliere a informaţiei şi permit de a reflecta în mod concret diverşi indicatori financiari, în special mărimea veniturilor, costurilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare pe tipuri de activităţi, pe centre de responsabilitate, ceea ce permite la rândul său conducerii să realizeze diverse măsuri menite să sporească eficienţa activităţii întreprinderii cu ajutorul analizei conţinutului rapoarte manageriale.

Sistemul de rapoarte manageriale este unul din cele mai complicate şi importante părţi componente ale contabilităţii de gestiune. Acest sistem permite conducerii întreprinderii, pe de o parte, de a obţine informaţii necesare de la executori, pe de altă parte, să ceară ca informaţiile respective să fie perfectate în modul corespunzător, adică într-un format comod de utilizat pentru luarea deciziilor manageriale. Rapoartele manageriale se deosebesc de cele financiare ca scop, destinaţie, conţinut, structură şi alte caracteristici (tabelul 3.15).

La formarea rapoartelor manageriale este necesar de acordat o atenţie specială studierii fluxurilor informaţionale şi organizării corecte a circuitului de documente, adică a consecutivităţii circuitului documentelor începând din momentul creării până la momentul arhivării acestora. Pentru a optimiza procesul de formare a rapoartelor este necesar de unificat sistemele de colectare şi prelucrare a informaţiei. Elaborarea schemei circuitului de documente constituie o etapă indispensabilă a procesului de organizare a contabilităţii de gestiune şi a raportării în cadrul entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.15.

Caracteristici comparative ale rapoartelor financiare şi manageriale

Raportarea financiară	Raportarea managerială
Destinată utilizatorilor interni şi externi, cum ar fi organele fiscale, statistică, creditori, acţionari	Destinată conducerii pentru procesul decizional
Utilizează informaţie aferentă perioadelor trecute	Utilizează informaţie aferentă perioadelor trecute, prezente şi viitoare
Totalizează informaţia	Analizează informaţia în formă specifică
Publicată şi prezentată unui cerc larg de utilizatori	Este confidenţială
Determinată de reguli şi norme juridice	Nu este reglementată strict şi nu se supune unor norme juridice
Are un conţinut şi structură standartizată	Formă liberă, adoptată independent de entitate
Se prezintă în baza cerinţelor şi condiţiilor legii	Se prezintă în funcţie de necesităţile şi cerinţele enităţii

Sursa: elaborat de autori

Anume prin organizarea raţională a circuitului de documente în cele din urmă este asigurată stabilitatea activităţii entităţii, exactitatea şi operativitatea procesării şi fluxului de documente, oportunitatea luării deciziilor manageriale. Aspectele de organizare a circuitului de documente şi de organizare a contabilităţii de gestiune în ansamblu sunt în strânsă corelare şi, prin urmare, necesită o atenţie foarte sporită (figura 3.4).

Scanned with OKEN Scanner

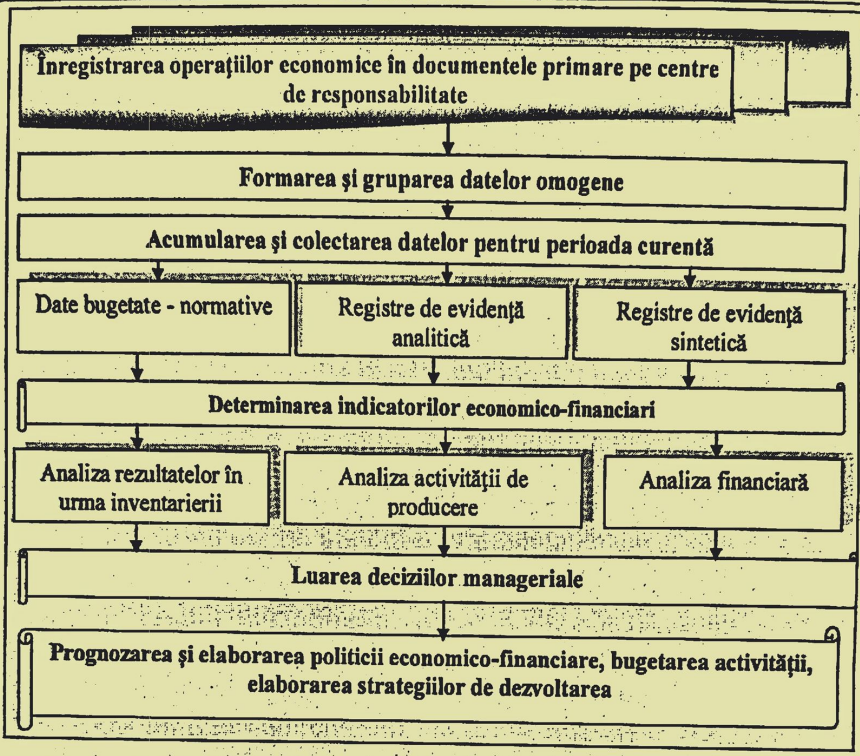

Înregistrarea operaţiilor economice în documentele primare pe centre de responsabilitate
Formarea şi gruparea datelor omogene
Acumularea şi colectarea datelor pentru perioada curentă
Date bugetate - normative
Registre de evidenţă analitică
Registre de evidenţă sintetică
Determinarea indicatorilor economico-financiari
Analiza rezultatelor în urma inventarierii
Analiza activităţii de producere
Analiza financiară
Luarea deciziilor manageriale
Prognozarea şi elaborarea politicii economico-financiare, bugetarea activităţii, elaborarea strategiilor de dezvoltarea

Figura 3.4. Schema prelucrării informaţiilor economico-financiare în cadrul contabilităţii de gestiune

Sursa: elaborat de autori

Sistematizarea şi stabilirea principiilor generale pentru pregătirea rapoartelor manageriale devine o necesitate obiectivă pentru toate întreprinderile care s-au confruntat cu problema organizării contabilităţii de gestiune. Din aceste considerente, am făcut o încercare de a prezenta concordanţa dintre scopul, sarcinile şi principiile de bază la elaborarea formelor de rapoarte manageriale în funcţie de ordinea de pregătire şi prezentare a rapoartelor manageriale (vezi figura 3.5).

Scanned with OKEN Scanner

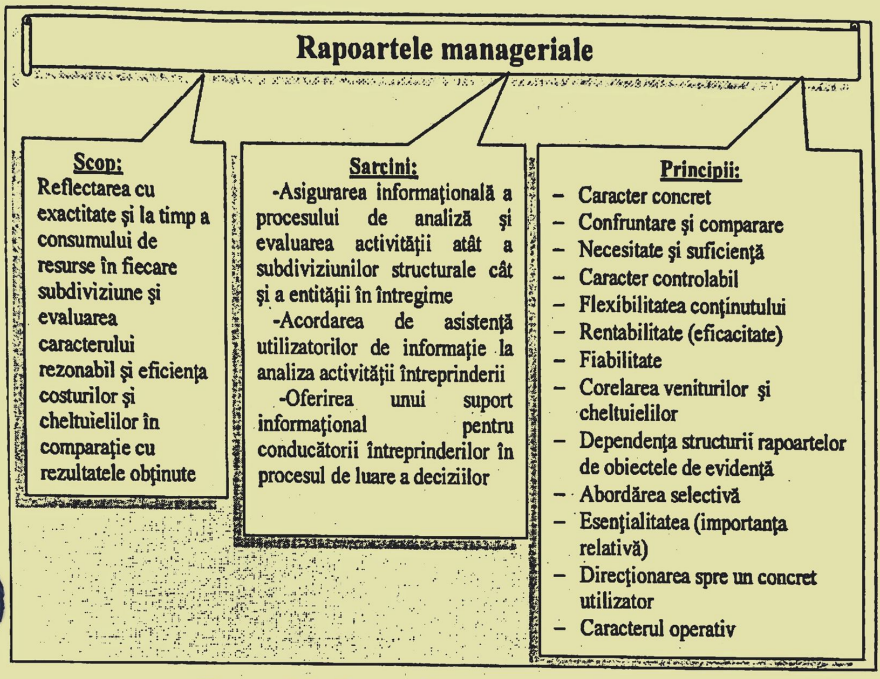

Rapoartele manageriale
Scop:
Reflectarea cu exactitate şi la timp a consumului de resurse în fiecare subdiviziune şi evaluarea caracterului rezonabil şi eficienţa costurilor şi cheltuielilor în comparaţie cu rezultatele obţinute
Sarcini:
-Asigurarea informaţională a procesului de analiză şi evaluarea activităţii atât a subdiviziunilor structurale cât şi a entităţii în întregime
-Acordarea de asistenţă utilizatorilor de informaţie la analiza activităţii întreprinderii
-Oferirea unui suport informaţional pentru conducătorii întreprinderilor în procesul de luare a deciziilor
Principii:
– Caracter concret
– Confruntare şi comparare
– Necesitate şi suficienţă
– Caracter controlabil
– Flexibilitatea conţinutului
– Rentabilitate (eficacitate)
– Fiabilitate
– Corelarea veniturilor şi cheltuielilor
– Dependenţa structurii rapoartelor de obiectele de evidenţă
– Abordărea selectivă
– Esenţialitatea (importanţa relativă)
– Direcţionarea spre un concret utilizator
– Caracterul operativ

Figura 3.5. Concepţia rapoartelor manageriale
Sursa: elaborat de autori

Rapoartele manageriale pot fi diferite în funcţie de necesităţi, cerinţe, perioade şi pentru ele nu există un format fix. Ca urmare acestea pot fi clasificate după diferite criterii (figura 3.6).

Scanned with OKEN Scanner

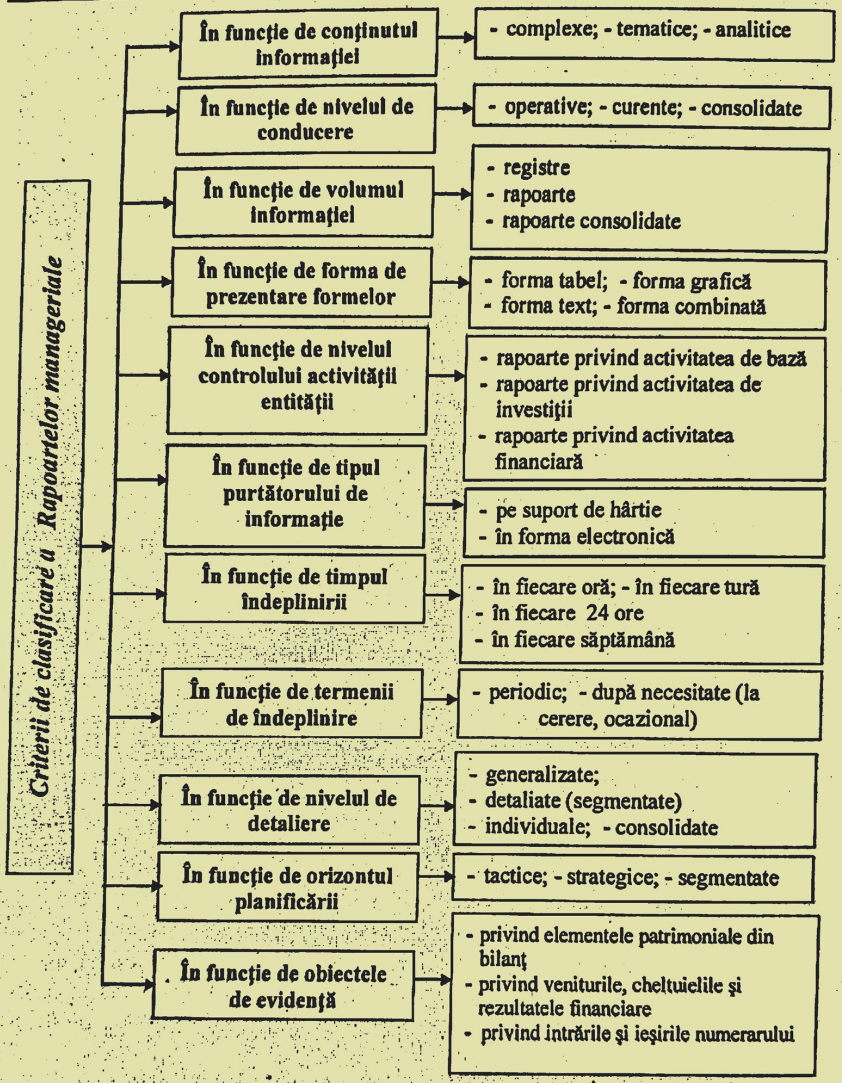

Criterii de clasificare a Rapoartelor manageriale
În funcție de conținutul informației
- complexe; - tematice; - analitice
În funcție de nivelul de conducere
- operative; - curente; - consolidate
În funcție de volumul informației
- registre
- rapoarte
- rapoarte consolidate
În funcție de forma de prezentare formelor
- forma tabel; - forma grafică
- forma text; - forma combinată
În funcție de nivelul controlului activității entității
- rapoarte privind activitatea de bază
- rapoarte privind activitatea de investiții
- rapoarte privind activitatea financiară
În funcție de tipul purtătorului de informație
- pe suport de hârtie
- în forma electronică
În funcție de timpul îndeplinirii
- în fiecare oră; - în fiecare tură
- în fiecare 24 ore
- în fiecare săptămână
În funcție de termenii de îndeplinire
- periodic; - după necesitate (la cerere, ocazional)
În funcție de nivelul de detaliere
- generalizate;
- detaliate (segmentate)
- individuale; - consolidate
În funcție de orizontul planificării
- tactice; - strategice; - segmentate
În funcție de obiectele de evidență
- privind elementele patrimoniale din bilanț
- privind veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare
- privind intrările și ieșirile numerarului

Figura 3.6. Clasificarea rapoartelor manageriale în cadrul contabilității de gestiune

Sursa: elaborat de autori

Pentru elaborarea unui raport managerial, prezintă importanță stabilirea structurii acestuia, care poate fi diferită, în funcție de necesitățile nivelului de management. Având la bază cerințele legislației și investigațiile practice, s-a

Scanned with OKEN Scanner

sistematizat structura raportului managerial şi conţinutul acestuia şi s-a determinat minimumul de indicatori, care trebuie incluşi în acesta (figura 3.7).

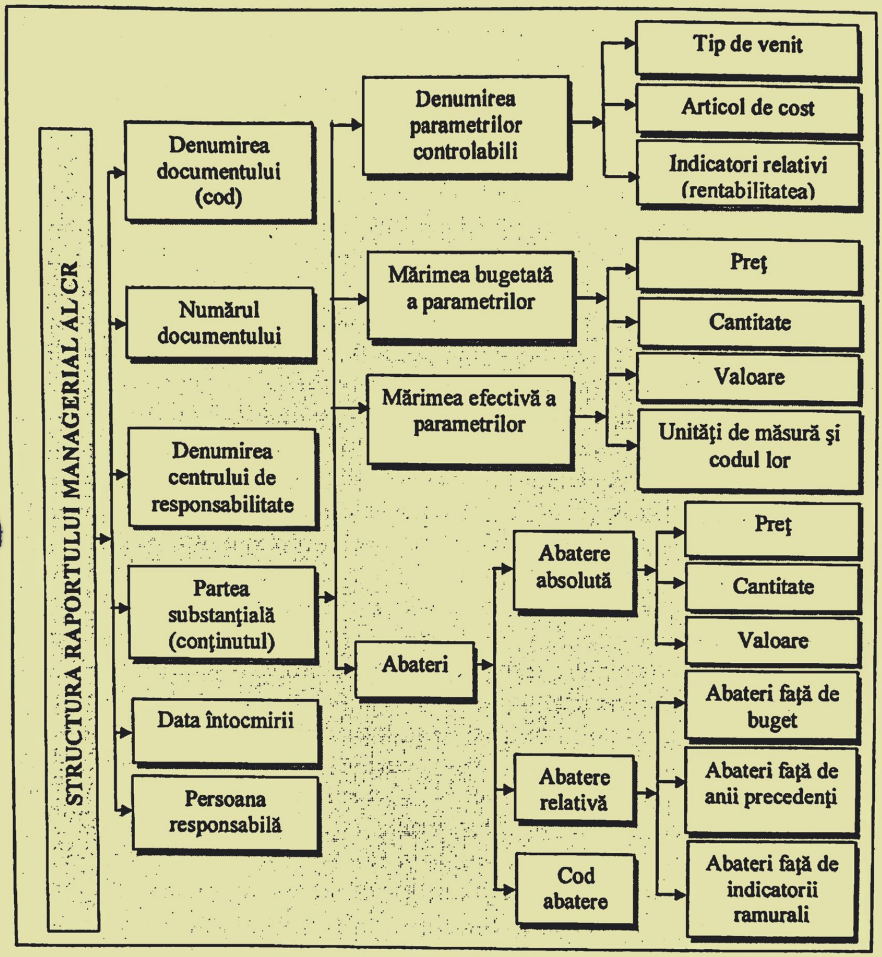


Figura 3.7. Structura raportului managerial standard al centrului de responsabilitate

Sursa: elaborat de autori

Prin urmare, sistematizarea şi stabilirea principiilor generale pentru pregătirea rapoartelor manageriale devin o necesitate obiectivă pentru toate entităţile, care s-au confruntat cu problema organizării contabilităţii de gestiune. De regulă, documentele de ieşire şi de intrare sunt standardizate, iar cele interne se elaborează de sine stătător de entitate, ceea ce necesită sistematizarea şi

Scanned with OKEN Scanner

perfecţionarea lor în conformitate cu modificările cerinţelor utilizatorilor interni.

În urma analizei situaţiei practice privind modul de circulaţie şi structura documentelor şi rapoartelor interne, la entităţile de producţie autohtone, am constatat următoarele neajunsuri:

a) la entitati, nu există un centru sau o comisie (persoană) responsabilă de sistemul de raportare internă (de gestiune), care ar elabora şi monitoriza metodologia întocmirii rapoartelor, ar exclude dublările de informaţie sau ar completa lipsa lor;

b) rapoartele manageriale se bazează, cu preponderenţă, pe datele contabilităţii financiare, utilizându-se principiile şi periodicitatea acestora;

c) rapoartele manageriale nu au un destinatar responsabil de aceste rapoarte, deseori acestea fiind întocmite pentru persoanele care nu pot lua decizii pe centre de responsabilitate. De obicei, rapoartele sunt destinate conducerii de vârf, care, uneori, nu are nevoie de informaţia analitică conţinută în rapoartele prezentate. În acest sens, poate fi menţionată entitatea „Carmez" SA, ale cărei rapoarte privind abaterile sunt analizate doar de tehnolog şi economist, deşi managerii centrelor de responsabilitate au posibilitate să efectueze o analiză amplă şi să ia unele decizii, (de exemplu, managerii centrelor de venit cunosc nemijlocit situaţia reală a activităţii expeditorilor săi şi pot influenţa prin decizii proprii unele acţiuni ale centrului de venit);

d) rapoartele se întocmesc doar de unele sectoare ale activităţii, cu preponderenţă de Departamentul vânzări şi secţiile de producţie, şi nu sunt corelate cu necesităţile managerilor respectivi care contribuie la îmbunătăţirea unor indicatori economici;

e) uneori, informaţia din rapoarte este de caracter mai mult general sau nu corespunde cerinţelor pentru luarea deciziilor de către managerul concret, de aceea, managerul responsabil este nevoit să selecteze singur informaţia necesară sau să o calculeze în baza raportului prezentat;

f) procesele de întocmire, prelucrare şi transmitere a informaţiei în cadrul contabilităţii de gestiune nu sunt automatizate.

3.2.2. Proceduri de elaborare şi sistematizare a rapoartelor manageriale în corelare cu procesul decizional

La formarea rapoartelor manageriale, este necesară acordarea unei atenţii deosebite studierii fluxurilor informaţionale şi organizării corecte a circuitului de documente, adică a consecutivităţii mişcării documentelor, începând de la momentul întocmirii până la momentul arhivării acestora. Regulile circulaţiei documentelor şi tehnologia de prelucrare a informaţiei economico - financiare sunt aprobate în politicile contabile ale entităţii. Consecinţele atenţiei insuficiente acordate, de către conducerea entităţii, vizavi de aspectele de gestiune a circulaţiei documentelor sunt, de regulă, prelucrarea întârziată a

Scanned with OKEN Scanner

documentelor, erorile de calcul şi principiale, fapt ce conduce la unele dereglări în activitatea entităţii şi la consecinţe economice negative.

Pentru a optimiza procesul de formare a rapoartelor este necesară îmbunătăţirea modului de colectare şi de prelucrare a informaţiei. În procesul de organizare a sistemului circulaţiei documentelor, este necesară acordarea unei atenţii deosebite interacţiunii dintre diversele servicii din cadrul entităţii, întocmirii şi prezentării planurilor, bugetelor, calculelor necesare pentru organizarea adecvată a activităţii, precum şi asigurarea înregistrării la timp a tuturor informaţiilor primite din diverse surse. În cazul creării unui sistem al circulaţiei documentelor bine specificat şi organizat în mod corect, angajaţii autorizaţi au posibilitatea să controleze toate activităţile desfăşurate în cadrul entităţii.

În literatura economică şi în actele normative privind utilizarea documentelor primare din ţara noastră, sunt recomandate formulare tipizate ale documentelor în care se reflectă consumul de resurse materiale, umane şi băneşti. Însă, cercetările efectuate asupra informaţiei şi documentelor primare privind formarea costului la „Valul Traian" SRL au demonstrat că documentele interne nu se conformează tuturor operaţiunilor economice şi nu conţin toată informaţia pentru efectuarea unei gestiuni şi a unui control adecvat al resurselor.

Astfel, la „Carmez" SA, „Valul Traian" SRL şi „Basarabia Nord" SA, se perfectează rapoarte interne (manageriale) atât în baza documentelor primare şi a registrelor elaborate de sine stătător, cât şi a celor tipizate. În scopul controlului costurilor şi al altor indicatori, aceste rapoarte, pe lângă informaţia efectivă, conţin şi mărimile normative (calculate sau incluse direct) incluse în rapoarte în baza următoarelor documente: jurnalul de reţete pentru fiecare tip de produs, normele de consum al energiei electrice, normele de consum al apei, normele de consum al combustibilului şi lubrifianţilor în timpul funcţionării mijloacelor de transport auto, nomenclatorul de preţuri al valorilor materiale, regulamentul intern privind retribuirea muncii. În acelaşi timp, la entităţile menţionate s-a depistat că rapoartele manageriale nu conţin informaţii despre cauzele abaterilor, persoanele vinovate şi propunerile (deciziile) privind corectarea acestora. Astfel, pentru sistematizarea abaterilor lipseşte un document normativ intern cu privire la clasificarea şi codificarea acestora şi a persoanelor responsabile, de aceea, în baza cercetărilor efectuate, propunem un clasificator al cauzelor abaterilor, care va permite realizarea controlului costurilor de producţie, în care se prezintă clasificarea cauzelor şi persoanelor vinovate pentru acestea (anexa 13). Abaterile prezentate în anexa 13 sunt generalizatoare şi divizate după factorii de influenţă. Fiecare din aceşti factori are la bază unele cauze concrete de apariţie care trebuie menţionate în rapoartele centrelor de responsabilitate. Codurile cauzelor de apariţie a

Scanned with OKEN Scanner

abaterilor de la normele de cost se utilizează, ulterior, în rapoartele manageriale ale centrelor de responsabilitate şi se comunică nivelului superior pentru efectuarea analizei şi luarea deciziei.

În tabelul din anexa 13, au fost propuse coduri pentru abaterile care pot apărea în cadrul diferitor centre de responsabilitate. Astfel, codul 030 „Pierderea caracteristicilor calitative în urma nerespectării condiţiilor de păstrare şi transportare" apare în centrele de cost CC 024 „Departament aprovizionare" şi CC 021 „Producere". La primul centru, această abatere influenţează asupra calităţii, corespunderii calităţii materiilor prime efectiv primite cu cea din documente, iar la al doilea centru – asupra parametrilor tehnologici, timpului şi calităţii clipsării. Codurile propuse trebuie utilizate în rapoartele manageriale pentru evidenţierea abaterilor.

Este important şi faptul ca documentele primare şi rapoartele manageriale să asigure controlul la orice etapă de mişcare a resurselor economice. Pe parcursul cercetării modului de documentare primară a procesului de producţie, au fost depistate neajunsuri privind modul de circulaţie a documentelor în calitate de bază informaţională pentru realizarea controlului costului de producţie al cărnii şi produselor din carne. De asemenea, au fost depistate documente primare în care lipseşte informaţia cu privire la pierderi, cauze şi persoanele responsabile sau aceasta este insuficientă.

Este de menţionat că, la „Carmez" SA, în Raportul privind prelucrarea materiei prime şi fabricarea semifabricatelor pentru produsele din carne şi Jurnalul evidenţei zilnice de dezosare şi epurare a cărnii, informaţia privind pierderile şi rebuturile este insuficientă, ceea ce nu permite realizarea unui control oportun al apariţiei acestora. În contextul celor menţionate, se recomandă organizarea evidenţei pierderilor la fiecare etapă tehnologică, cu indicarea cauzelor acestora şi persoanelor vinovate. Astfel, la etapa de transportare şi de primire a materiilor prime în registrele de evidenţă nu sunt reflectate toate costurile şi pierderile, lipseşte informaţia privind cauzele şi responsabilii de apariţia acestora. Acest fapt condiţionează, în timpul procesului de primire a materialelor, necesitatea creării unui sistem mai eficient de evidenţă şi control al acestora. În consecinţă, secţia de achiziţii prezintă informaţia operativă despre calitatea materialelor intrate în secţia de prelucrare, dezosare şi epurare a cărnii, secţia de control al calităţii şi secţia juridică. Totodată, recomandăm introducerea în actul de primire a materiilor prime şi în actul de dezosare a următorilor indicatori: tipurile, cauzele şi responsabilii de pierderi, categoriile şi calitatea cărnii.

În privinţa realizării controlului privind rebuturile, în Factura pentru transportarea internă a materiilor prime, se recomandă să se indice cantitatea efectivă a rebuturilor obţinute, norma cantităţii ieşite şi abaterea de la norma stabilită. Iar pentru un control mai eficient al rebuturilor supranormative, este oportună stabilirea cauzelor şi persoanelor vinovate de acestea, cu reflectarea

Scanned with OKEN Scanner

indicatorilor respectivi în documentul primar dat şi în Raportul privind prelucrarea materiilor prime şi fabricarea semifabricatelor pentru produsele din carne. Această informaţie va permite stabilirea corectă a eficienţei utilizării materiilor prime şi identificarea căilor de utilizare raţională a acestora.

La primirea materiilor prime de la frigider, în secţia de prelucrare, dezosare şi epurare, se întocmeşte *procesul-verbal de cântărire a cărnii*. La această etapă, partidele de carne primite se cântăresc la începutul şi la sfârşitul decongelării, iar în urma acestui proces se perfectează procesul verbal de defrostare, în care un indicator important este greutatea în kilograme până la/după defrostare. Totuşi, la „Valul Traian" SRL, acest document nu conţine normele de pierderi la decongelare, cauzele şi persoanele vinovate, ceea ce condiţionează reducerea nivelului de control la această etapă de prelucrare a materiilor prime. În acest context, autorul propune îmbunătăţirea acestui document prin inserarea informaţiei privind pierderile la decongelare, cauzele şi persoanele vinovate. Ca urmare, se recomandă perfecţionarea structurii *procesului-verbal de defrostare* în modul prezentat în anexa 14.

Deoarece carnea şi subprodusele primite trebuie să fie prelucrate complet pe parcursul zilei conform tehnologiei, se întocmeşte *Raportul privind prelucrarea materiilor prime şi fabricarea semifabricatelor pentru mezeluri*, în care se reflectă greutatea materiilor prime prelucrate după tipuri şi categorii, ieşirile normative şi efective ale cărnii epurate după categorii: superioară, de calitatea I, calitatea a II-a, grasă şi de altă categorie etc., resturile de la dezosare şi epurare, precum şi pierderile pentru fiecare tip de carne: de vită şi de porc. În baza acestui raport, se efectuează controlul prin metoda comparării ieşirilor efective pe fiecare tip şi categorie de materii prime cu normativele. În vederea controlului ieşirii materiilor prime, maistrul halei trebuie să dea explicaţii (în scris, în documente primare) în privinţa abaterilor de la normă şi căile de eliminare a acestora.

Astfel, aplicînd recomandările autorilor, s-a îmbunătăţit modul de perfectare a documentelor privind mişcarea materialelor la etapa (achiziţionării) primirii şi prelucrării primare a cărnii la „Valul Traian" SRL, ceea ce este ilustrat în figura 3.8.

Scanned with OKEN Scanner

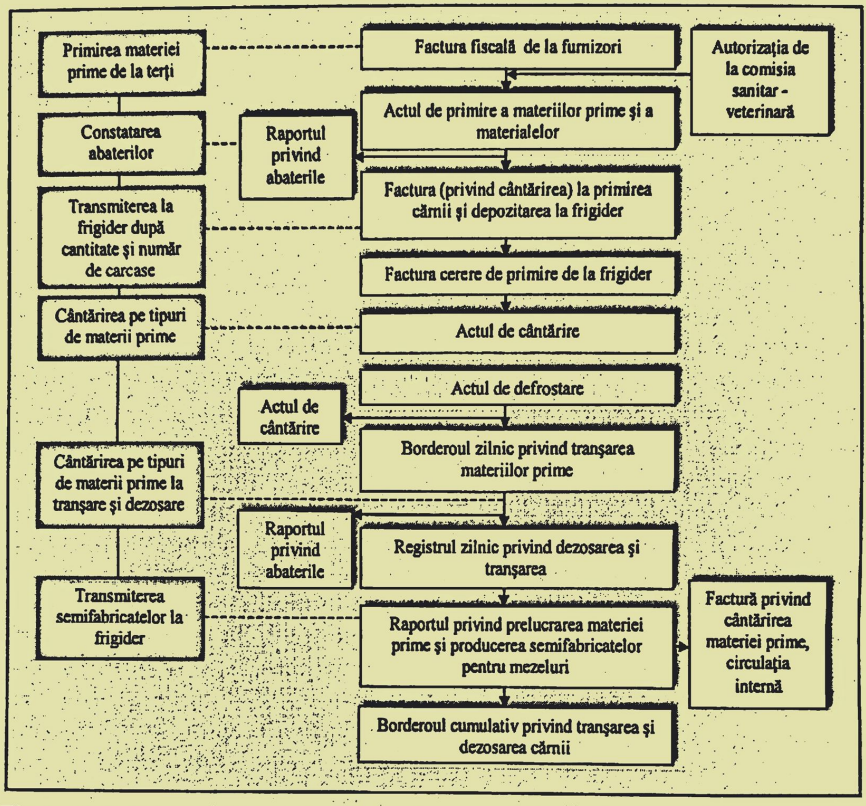

Primirea materiei prime de la terți
Factura fiscală de la furnizori
Autorizația de la comisia sanitar - veterinară
Actul de primire a materiilor prime și a materialelor
Constatarea abaterilor
Raportul privind abaterile
Factura (privind cântărirea) la primirea cărnii și depozitarea la frigider
Transmiterea la frigider după cantitate și număr de carcase
Factura cerere de primire de la frigider
Cântărirea pe tipuri de materii prime
Actul de cântărire
Actul de defrostare
Actul de cântărire
Borderoul zilnic privind tranșarea materiilor prime
Cântărirea pe tipuri de materii prime la tranșare și dezosare
Raportul privind abaterile
Registrul zilnic privind dezosarea și tranșarea
Transmiterea semifabricatelor la frigider
Raportul privind prelucrarea materiei prime și producerea semifabricatelor pentru mezeluri
Factură privind cântărirea materiei prime, circulația internă
Borderoul cumulativ privind tranșarea și dezosarea cărnii

Figura 3.8. Schema de perfectare a documentelor primare privind achiziția și prelucrarea primară a cărnii la „Valul Traian" SRL

Sursa: elaborat de autori

Avantajul schemei propuse mai sus constă în faptul că, în aceasta, a fost inserat Raportul privind abaterile la etapa depozitării cărnii, până a fi transmisă la defrostare, precum și la etapa transmiterii la tranșare și dezosare. La prima etapă, carnea este supusă înghețării, iar ulterior – prelucrării prin tranșare, de aceea această prelucrare presupune unele scăderi din cantitate. Acest fapt a condiționat controlul și raportarea intermediară.

Studiul efectuat la „Valul Traian" SRL a demonstrat unele deficiențe la perfectarea documentelor primare, la etapa de producere a produselor din carne și transmiterea la depozit a căror mișcare este prezentată în figura 3.9.

Scanned with OKEN Scanner

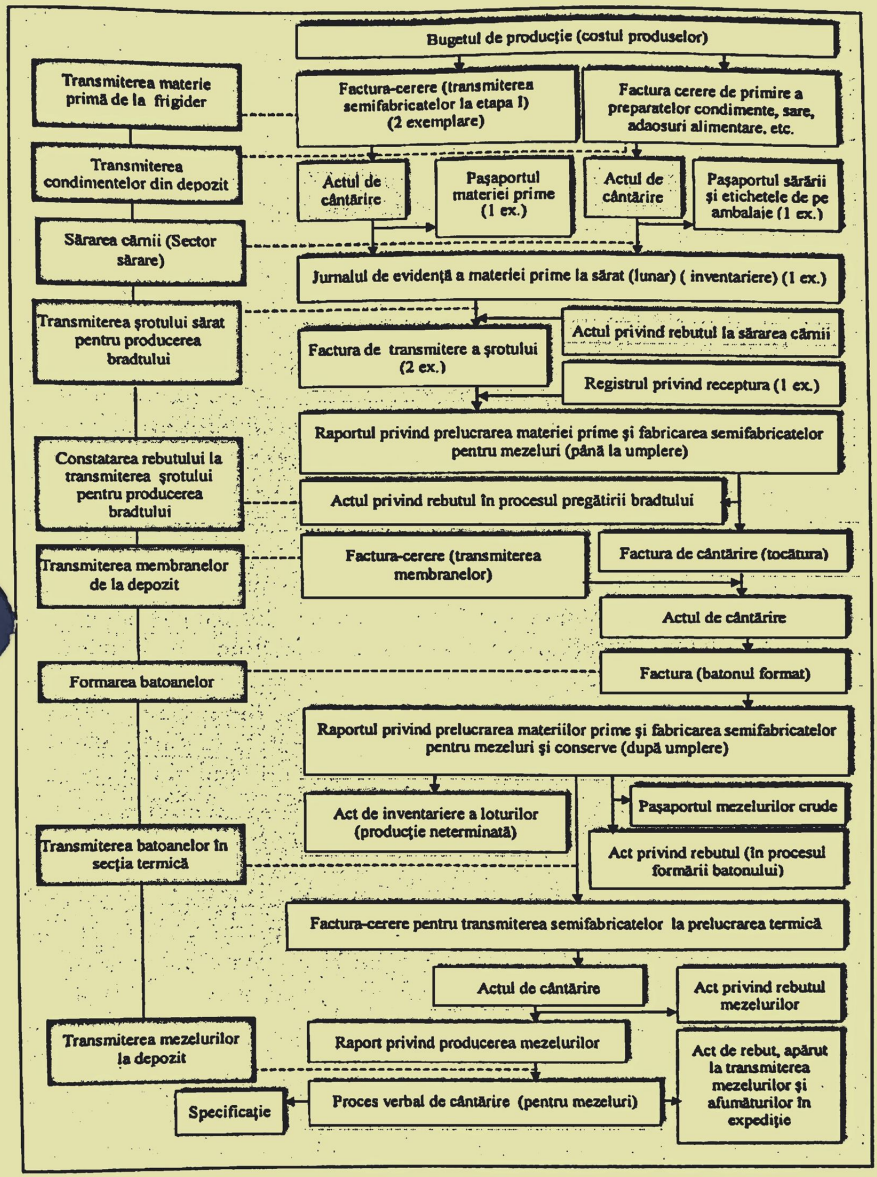

Bugetul de producţie (costul produselor)
Transmiterea materie primă de la frigider
Factura-cerere (transmiterea semifabricatelor la etapa I) (2 exemplare)
Factura cerere de primire a preparatelor condimente, sare, adaosuri alimentare, etc.
Transmiterea condimentelor din depozit
Actul de cântărire
Paşaportul materiei prime (1 ex.)
Actul de cântărire
Paşaportul sărării şi etichetele de pe ambalaje (1 ex.)
Sărarea cărnii (Sector sărare)
Jurnalul de evidenţă a materiei prime la sărat (lunar) (inventariere) (1 ex.)
Transmiterea şrotului sărat pentru producerea bradtului
Actul privind rebutul la sărarea cărnii
Factura de transmitere a şrotului (2 ex.)
Registrul privind receptura (1 ex.)
Raportul privind prelucrarea materiei prime şi fabricarea semifabricatelor pentru mezeluri (până la umplere)
Constatarea rebutului la transmiterea şrotului pentru producerea bradtului
Actul privind rebutul în procesul pregătirii bradtului
Transmiterea membranelor de la depozit
Factura-cerere (transmiterea membranelor)
Factura de cântărire (tocătura)
Actul de cântărire
Formarea batoanelor
Factura (batonul format)
Raportul privind prelucrarea materiilor prime şi fabricarea semifabricatelor pentru mezeluri şi conserve (după umplere)
Act de inventariere a loturilor (producţie neterminată)
Paşaportul mezelurilor crude
Transmiterea batoanelor în secţia termică
Act privind rebutul (în procesul formării batonului)
Factura-cerere pentru transmiterea semifabricatelor la prelucrarea termică
Actul de cântărire
Act privind rebutul mezelurilor
Transmiterea mezelurilor la depozit
Raport privind producerea mezelurilor
Act de rebut, apărut la transmiterea mezelurilor şi afumăturilor în expediţie
Specificaţie
Proces verbal de cântărire (pentru mezeluri)

Figura 3.9. Schema de perfectare a documentelor primare privind producerea produselor din carne şi transmiterea la depozit la „Valul Traian" SRL

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

În baza cercetărilor efectuate la această entitate, s-a constatat că la mișcarea internă a materialelor se perfectează factura-cerere în care lipsește informația privind valoarea cărnii epurate, grăsimii spre mărunțire și sărare transmise, ceea ce reduce nivelul de control al consumului de materiale. În vederea soluționării acestei probleme, recomandăm aplicarea formularului tipizat aprobat în perioada anilor '80 al secolului trecut, care va permite ridicarea nivelului de control asupra costurilor în acest sector de producție.

În urma studiului efectuat asupra documentelor primare privind costurile aferente etapei fabricării produselor din carne în secția termică, au fost constatate deficiențe privind organizarea evidenței rebuturilor. Aceasta prezintă importanță, deoarece entitatea suportă costuri de prelucrare a rebuturilor sau utilizarea repetată în calitate de materii prime la producerea mezelurilor de aceeași categorie sau categorii inferioare.

Astfel, la unele entități de producție, cum ar fi „Valul Traian" SRL, rebuturile se reflectă în *actul privind rebuturile*, în baza concluziilor specialistului, însă, în acesta nu este indicat tipul, descrierea rebutului (definitiv) și cauzele acestuia, fiind prezentat doar caracterul defectelor. În vederea eliminării acestor deficiențe și controlului costurilor, recomandăm ca actul privind rebuturile să fie suplimentat cu următoarea informație: data depistării rebuturilor, tipul producției în care acestea s-au depistat, tipul rebuturilor, cauzele, persoanele vinovate și destinația ulterioară a rebuturilor. În general, după cum au arătat cercetările, pierderile de materiale în procesul de fabricare a produselor din carne apar la toate etapele procesului tehnologic, ceea ce condiționează elaborarea următoarelor documente: actul privind rebuturile la sărare, actul privind rebuturile tocăturii, actul privind rebuturile la producerea batoanelor. În aceste acte trebuie indicatt, pe lângă cantitatea producției rebutate efective, să fie incluse normativele și abaterile, persoanele responsabile și modul de înlăturare a abaterilor.

În urma cercetărilor efectuate la entitățile de producție, au fost evidențiate unele deficiențe privind evidența și controlul pierderilor legate de returnarea producției de la cumpărători, caracterizate prin insuficiența informației în documentele perfectate la returnarea produselor. În scopul perfecționării evidenței și îmbunătățirii controlului produselor returnate, recomandăm revizuirea Procesului-verbal privind returnarea produselor, prin inserarea informației despre cauzele și persoanele vinovate de returnare, precum și întocmirea zilnică, în baza proceselor menționate, a Borderoului privind returnarea pe tipuri de mezeluri și cumpărători pentru generalizarea zilnică a informației cu privire la returnări.

Sistematizarea și stabilirea principiilor generale pentru pregătirea rapoartelor manageriale devin o necesitate obiectivă pentru toate entitățile, care s-au confruntat cu problema organizării contabilității de gestiune. De regulă, documentele de ieșire și de intrare sunt standardizate, iar cele interne se elaborează de sine stătător la entitate, ceea ce necesită sistematizarea și

Scanned with OKEN Scanner

perfecţionarea lor în conformitate cu modificările cerinţelor utilizatorilor interni.

În urma cercetărilor efectuate la entităţile „Valul Traian" SRL şi „Basarabia Nord" SA, s-a constatat că rapoartele pe centre de responsabilitate nu conţin suficiente informaţii privind activitatea acestora, reflectă informaţii generale, deşi ar trebui să cuprindă doar datele asupra mărimii cărora conducătorul respectiv poate influenţa şi controla eficienţa consumului de resurse, în locurile de apariţie a costurilor, cheltuielilor şi a veniturilor. Spre exemplu, centrul de cost privind producerea prezintă rapoarte în care lipseşte informaţia cu privire la costurile cumulate de la începutul perioadei de gestiune, nu sunt indicate cauzele abaterilor şi codurile acestora.

Comparând structura îmbunătăţită a raportului managerial cu cele aplicate putem concluziona că la entităţile „Valul Traian" SRL, „Pegas" SRL şi „Carmez" SA rapoartele interne nu conţin toate elementele structurale indicate în figura 3.7. Ca rezultat, a fost elaborat şi propus un model de raport pentru centrele de cost aferente producerii (tabelul 3.16). În acest raport, se propune să se includă informaţia care caracterizează procesele economice şi tipurile de produse din carne, indicatorii privind normele şi abaterile de la ele, care vor permite depistarea cauzelor abaterilor (tehnologice, umane), costurile cu rebuturile, staţionările.

Tabelul 3.16.

Model de raport pentru centrele de cost privind producerea

Raportul privind costurile de producţie a mezelurilor semiafumate

„Valul Traian" SRL
Centrul de responsabilitate 0212 nr.11 pentru luna februarie din 05 martie 201X

Tipuri de mezeluri	Fabricarea produselor, kg					
	total cumulativ de la începutul perioadei			normativ	efectiv	abateri
	planificat	efectiv	abateri			
Semiafumate	2548	2612	+64	1458	1483	25

I. Costuri de materiale, mii lei

Cod	Articole de costuri	total cumulativ de la începutul perioadei			normativ	efectiv	Abateri	
		planificat	efectiv	abateri			suma	Cod
878	Carne de vită cat. I	20,50	20,50	-	15,32	15,32	-	-
879	Carne de vită cat. II	17,12	17,03	0,09	8,21	8,14	0,07	070
880	Carne de vită bloc	10,25	10,25	-	4,23	4,23	-	-
567	Slănină de pe coloana vertebrală	8,76	8,22	0,54	3,60	3,56	0,04	070
565	Granule de soia							

Scanned with OKEN Scanner

436	Sare de nutrit							
467	Set codimente semiafumături							
566	Fibroz							
342	Clipsuri							
338	Aţe	9,75	9,87	0,12	4,95	4,90	0,05	070
II. Costuri privind retribuirea muncii, mii lei								
489	Amestecarea materiilor prime	21,55	21,23	0,32	10,52	10,45	-0,07	130
490	Umplerea membranelor	15,53	15,61	0,08	8,80	8,42	-0,38	130
491	Clipsarea	11,12	11,21	1,09	4,67	4,56	-0,11	130
III. Costuri privind întreţinerea şi exploatarea utilajului, mii lei								
653	Reparaţia utilajului	2,15	3,16	0,91	1,31	0,83	0,48	150
241	Salariile muncitorilor care repară şi deservesc utilajul de producţie	15,4	15,4	-	5,2	5,2	-	
242	Contribuţii de asigurări sociale de stat şi prime de asigurare de asistenţă medicală la salariile calculate	4,08	4,08	-	1,38	1,38	-	
120	Energie electică	1,4	1,4	-	0,92	0,92	-	
IV. Costuri privind rebuturile, mii lei								
355	Materiale	2,32	2,78	0,46	1,20	0,97	-0,23	080
V. Costuri totale pe secţie, mii lei								
Costuri de materiale		66,38	65,87	-0,51	36,31	36,15	-0,16	-
Costuri cu personalul		48,20	49,05	0,85	23,99	23,43	-0,56	-
Costuri privind întreţinerea şi exploatarea utilajului		23,04	23,95	0,91	8,81	8,33	-0,48	-
Costuri privind rebuturile		2,32	2,78	0,46	1,2	0,97	-0,23	-

Sursa: elaborat de autori

Pe lângă aceasta, este necesar ca datele să fie prezentate prin metoda totalului cumulativ de la începutul perioadei de gestiune şi lunii pe tipuri de produse din carne în comparaţie cu indicatorii normativi.

Forma raportului propus include cinci compartimente, în care se reflectă:

Scanned with OKEN Scanner

1) informaţia privind utilizarea materiilor prime şi a materialelor pentru fabricarea produselor din carne în baza fişelor tehnologice;

2) datele despre costurile privind retribuirea muncii pe fiecare tip de produs, prelucrat în acestea în baza informaţiei din borderoul de evidenţă a costurilor de salarizare a centrului şi documentelor primare de evidenţă a volumului produs şi timpului lucrat;

3) datele privind costurile de exploatare şi întreţinere a utilajului, pe următoarele articole: exploatarea utilajului de producţie, reparaţia curentă a utilajului, consumul obiectelor de inventar, serviciile de reparaţie curentă a instrumentelor, salariile personalului de deservire, contribuţiile de asigurări sociale şi primele de asigurare de asistenţă medicală. Datele din acest compartiment sunt necesare pentru controlul costurilor de deservire a utilajului şi servesc, de asemenea, drept sursă de informaţie în vederea revizuirii indicatorilor bugetaţi;

4) datele despre costurile privind rebuturile în baza informaţiei din actul privind rebuturile;

5) costurile privind fabricarea producţiei pentru perioada de gestiune şi articolele de calculaţie.

Rapoartele manageriale diferă în funcţie de necesităţi, cerinţe, perioade, de aceea, ele nu pot avea un conţinut identic. În baza analizei literaturii de specialitate [94, p.31; 132, p.106], propunem corelarea grupării rapoartelor manageriale în raport cu perioada de prezentare şi tipul acestora indicate în tabelul 3.17.

Tabelul 3.17.

Clasificarea rapoartelor manageriale în corelare cu perioada de prezentare şi destinatarul

Tipul centrului de responsabilitate	Denumirea raportului	Destinatar	Periodicitatea		
			zilnic	Săptămânal	lunar
1	2	3	4	5	6
Rapoarte manageriale privind situaţia patrimonială					
Centre de cost de gestiune	Bilanţul contabil managerial	Director financiar Director general			x x
Centre de cost de gestiune	Situaţia de profit şi pierderi managerial	Director financiar Şef Departament marketing Director general			x x x
Centre de cost de gestiune	Raportul privind fluxul mijloacelor băneşti managerial (metoda directă şi indirectă)	Director financiar Şef Departament marketing Şef Departament achiziţii Director general	x x x	 x	

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6
Rapoarte manageriale privind indicatorii-cheie de eficienţă					
Centru de profit, centru de investiţii	Rapoarte privind indicatorii-cheie de eficienţă a activităţii în general	Director financiar Director general			x x
Centru de profit, centru de investiţii	Rapoarte privind indicatorii-cheie de eficienţă a unor procese separate sau a unor direcţii de activitate	Director financiar Şef Departament marketing Şef Departament achiziţii Director general			x x x x
Centru de cost, centru de venit, centru de profit	Rapoarte privind indicatorii-cheie de eficienţă a centrelor de responsabilitate la nivel de secţii	Şef secţie Şef Departamente		x x	
Rapoarte manageriale operative					
Centru de cost	Raportul privind costurile	Director financiar Şef Departament marketing Şef Departament achiziţii Şef Departament producţie Director general			x x x x x
Centru de cost	Raportul privind achiziţiile	Şef Departament achiziţii Şef Departament producţie Director financiar Director general	x	x	x x
Centru de cost	Raportul privind stocurile de materii prime şi materiale	Şef Departament achiziţii Şef Departament producţie Director financiar	x	x	x
Centru de cost	Raportul privind producţia în curs de execuţie	Şef Departament producţie Şef Departament Distribuire Director general	x	x	x

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6
Centru de cost	Raportul privind stocurile de produse	Şef depozit materie primă şi materiale			
		Şef Departament producţie	x		x
		Şef Departament	x	x	
		Distribuire Director financiar	x		x
		Director general	x		
Centru de cost	Raportul privind stocul şi circulaţia produselor	Şef Departament Distribuire	x		
		Şef Departament producţie	x		
		Director financiar		x	x
		Director general			
Centru venit	Raportul privind vânzările	Şef Departament Distribuire	x	x	
		Şef Departament marketing		x	
		Director financiar		x	
		Director general			

Sursa: elaborat de autori

Din anexă, se observă că, în funcţie de scopul lor, rapoartele manageriale pot fi divizate în: *rapoarte privind situaţia patrimonială, privind indicatorii-cheie de eficienţă şi operative*, iar acestea pot avea diferiţi destinatari şi perioade de prezentare. Pregătirea rapoartelor în funcţie de procese asigură cuprinderea întregii activităţi a entităţii şi a centrelor de responsabilitate.

Formarea unui sistem de raportare managerială presupune mai multe acţiuni legate de studiul structurii entităţii, fluxul de informaţii, necesităţile informaţionale ale managerilor etc. La formarea unui sistem de raportare managerială la „Carmez" SA, propunem realizarea următoarelor etape (tabelul 3.18).

Tabelul 3.18.

Etapele organizării sistemului de raportare managerială la entităţile de producţie

Etapele	Conţinutul etapelor
Analiza generală a afacerii, proceselor economice şi a funcţiilor acestora	
Etapa I	• cercetarea scopurilor şi sarcinilor strategice ale entităţii • analiza structurilor organizaţionale şi financiare ale entităţii • analiza procesului existent de pregătire a rapoartelor manageriale • studiul procesului de control • determinarea sistemului ierarhiei şi subordonării manageriale • repartizarea funcţiilor manageriale şi de control
Elaborarea concepţiei sistemului de raportare managerială şi control	

Scanned with OKEN Scanner

Etapa II	• determinarea listei formelor rapoartelor manageriale pentru acele funcţii economice ale proceselor economice, în privinţa cărora este necesar să se obţină date în scopurile contabilităţii de gestiune • determinarea posesorului şi a utilizatorului de bază ai informaţiei pentru fiecare funcţie a procesului economic, ţinând cont de ierarhia nivelurilor de subordonare, de împuterniciri şi responsabilitate
Stabilirea fluxurilor informaţionale	
Etapa III	• atribuirea funcţiilor manageriale şi de evidenţă fiecărui centru de responsabilitate • analiza legăturii informaţionale între centre
Formarea şi corelarea componentelor sistemului de raportare managerială	
Etapa IV	• formarea grupului de lucru responsabil de sistemul de raportare managerială • stabilirea persoanelor responsabile (managerilor) care vor utiliza rapoarte manageriale (de exemplu, directorul companiei, directorul comercial, manager vânzări etc.) • colectarea rapoartelor manageriale existente în varianta actuală. Dacă în scopuri de gestiune se utilizează rapoarte financiare, acestea, de asemenea, se includ (de exemplu, rapoartele pe magazine, rapoartele pe produse, rapoartele privind creanţele şi clienţii) • întocmirea clasificatoarelor pentru articolele de costuri, cheltuieli şi venituri din bugete, pentru mişcările de numerar • analiza altor tipuri de baze de date şi clasificatoare (de exemplu, lista clienţilor şi cumpărătorilor, conturile curente şi băncile comerciale în care sunt deschise conturile, casieriile şi amplasarea lor etc.)
Elaborarea listei de rapoarte şi de indicatori ai eficienţei pentru fiecare funcţie economică a procesului economic şi centrelor de responsabilitate	
Etapa V	• întocmirea listei de indicatori cu indicarea mărimii lor • corelarea mărimii indicatorilor cu schemele complexe • elaborarea rapoartelor manageriale de bază: bugetul de cheltuieli şi venituri de gestiune, bugetul de numerar de gestiune, bilanţul de gestiune • elaborarea altor forme de rapoarte manageriale. Se face sub formă de tabele, cu indicarea articolelor de costuri, venituri, perioade etc., cu descifrări pe analitică corespunzătoare • completarea rapoartelor cu informaţie practică • prezentarea rapoartelor manageriale persoanelor respective şi coordonarea cu acestea a structurii şi conţinutului • formarea albumului de documente şi rapoarte manageriale; • elaborarea Regulamentului intern privind raportarea managerială
Asigurarea pregătirii automatizate a rapoartelor manageriale	
Etapa VI	• întocmirea schemei de circulaţie a documentelor şi perioadele de prezentare • automatizarea procesului de raportare • stabilirea formei şi programului de automatizare

Sursa: elaborat de autori în baza discuţiilor cu specialiştii

Scanned with OKEN Scanner

Cu scopul formării sistemului rapoartelor manageriale este necesară examinarea complexă a entității în vederea descrierii activității acesteia, a structurii organizaționale și financiare a entității, identificării subordonării ierarhice a centrelor de responsabilitate, particularităților circulației documentelor etc. Pentru a înțelege procesul de funcționare a entității, este necesară crearea unui model al activității acesteoa (model de afaceri), ale cărui elemente structurale de bază sunt procesele economice.

În literatura de specialitate, sunt propuse două modalități de elaborare a rapoartelor manageriale:

- de sus în jos, prin care se studiază necesitățile managerilor și în funcție de acestea se elaborează rapoartele manageriale;
- de jos în sus, prin care se stabilesc sursele și purtătorii de informație, modul de culegere și sistematizare a datelor care, ulterior, sunt incluse în rapoarte.

În opinia noastră, pentru elaborarea unei structuri optime a rapoartelor manageriale este necesară utilizarea unei **metode combinată,** prin care se vor lua în considerare necesitățile managerilor în corelare cu posibilitatea obținerii și includerii informației în rapoartele manageriale. Cu acest scop, se întocmește matricea de contrapunere a rapoartelor manageriale cu utilizatorii tipurilor de rapoarte. La intersecție se înscriu indicatorii care se utilizează și nu se utilizează de către managerii incluși în matrice, precum și necesitățile de informație, ale acestora.

În acest context, recomandăm un model matriceal de elaborare și de perfecționare a rapoartelor manageriale pentru activitatea de vânzări în baza datelor entității „Valul Traian" SRL (tabelul 3.19).

În acest tabel-matrice, activitatea de bază a managerului se corelează cu cerințele acestuia față de anumite rapoarte. Fiecare manager de la nivelul respectiv indică necesitățile în informație pentru diferite tipuri de rapoarte, după cum se specifică în exemplele din (tabelul 3.19).

La entitățile de producție, se practică, de regulă, varianta tabelară a rapoartelor. Formularul principal îl constituie raportul privind totalurile activității zilnice sau lunare, care reprezintă un borderou, indicatorii căruia nu necesită explicație în scris și asigură o asimilare rapidă a informației prezentate ce permite realizarea operativă a procesului de administrare.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.19. Modelul matriceal al necesităţilor la elaborarea rapoartelor manageriale privind vânzările la „Valul Traian" SRL

Persoana responsabilă	Raportul privind vânzările pe entitate		Raportul privind vânzările pe magazine		Raportul privind creanţele		Raportul privind cheltuielile comerciale	
	Analizează	Necesităţi	Analizează	Necesităţi	Analizează	Necesităţi	Analizează	Neajunsurile
Director general	Vânzările pe entitate în general	Informaţii privind vânzările pe regiuni	Vânzările pe magazine	Informaţii privind vânzările pe produse	Creanţele expirate	Informaţii privind creanţele în judecată	Compară cheltuielile comerciale cu marja comercială	Nu există marjă comercială
Director comercial	Vânzări pe regiuni	Informaţii privind vânzările pe agenţii de vânzări	Vânzări pe fiecare manager responsabil de vânzări	Numărul de clienţi pe fiecare agent	Creanţe expirate pe fiecare manager	Informaţii privind creanţele expirate după durată	Cheltuielile comerciale pe articole	Nu este necesară descifrarea articolelor de cost

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

În funcţie de structura organizatorică şi corelaţiile între centrele de responsabilitate, se formează legătura dintre informaţia prezentată în rapoartele pentru fiecare centru, subordonarea şi responsabilităţile acestora. Astfel, rapoartele manageriale se întocmesc de fiecare centru de responsabilitate de nivel inferior, cum ar fi, de exemplu, sectorul de producţie „Tranşare" - nivelul III . Informaţia din acest raport, împreună cu cea din alte sectoare de acelaşi nivel, se cumulează şi se prezintă managerului ierarhic superior, formând un raport totalizator al centrului de responsabilitate de nivelul II, cum ar fi secţia de producţie „Salam fiert". Ulterior, informaţia generalizată din rapoartele acestor centre se sintetizează şi formează rapoarte de nivelul I, care se prezintă managementului superior al entităţii. Pentru ca rapoartele să fie destinate managerului responsabil, la pregătirea acestora, considerăm necesară o diminuare a caracterului detaliat al rapoartelor pe măsura ascensiunii nivelului ierarhic al conducătorului căruia îi sunt prezentate acestea. Conducătorii centrelor de responsabilitate au nevoie de rapoarte detaliate privind executarea bugetului. Totodată, rapoartele de uz intern trebuie să conţină doar acele elemente care pot fi administrate sau influenţate de către conducătorul centrului de responsabilitate. Recomandăm ca rapoartele, întocmite de centrele de responsabilitate, elaborate lunar să fie prezentate în contabilitatea entităţii până la da de 5 a lunii următoare.

Procesele economice care au loc în cadrul entităţilor de producţie (achiziţionarea resurselor necesare, producerea, comercializarea producţiei finite, plasarea investiţiilor, administrarea personalului şi finanţelor, administrarea tehnologiilor şi sistemelor informaţionale) generează informaţii variate şi, ca urmare, condiţionează întocmirea unor rapoarte manageriale specifice. La „Carmez" SA, corelaţia dintre informaţia aferentă proceselor de bază şi principalele rapoarte manageriale în care aceasta se reflectă este prezentată în tabelul 3.20.

Din tabel, se observă că procesele de bază în cadrul activităţii generează indicatori diferiţi care sunt sistematizaţi în rapoarte manageriale în funcţie de tipul activităţii. Conţinutul şi structura acestora sunt diferite, deoarece destinaţia este diferită, deşi, pe măsura creşterii nivelului centrelor, toate aceste rapoarte sunt totalizate în rapoarte generale.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.20.

Rapoarte manageriale pregătite în cadrul proceselor de bază

Aprovizionare		Producere		Desfacere	
Informaţia de bază	Rapoarte manageriale de bază	Informaţia de bază	Rapoarte manageriale de bază	Informaţia de bază	Rapoarte manageriale de bază
Lista furnizorilor	Raportul privind creditorii	Utilajul de producţie	Raportul privind utilajul de producţie	Piaţa de desfacere	Raportul privind vânzările
Necesarul de materiale	Bugetul necesarului de materiale	Necesarul de materiale	Bugetul nivelului minim al stocului de materiale	Lista cumpărătorilor	
Nivelul stocului de materiale	Raportul privind stocul de materii prime	Necesarul de resurse umane	Raportul privind structura personalului	Stocul producţiei finite	Raportul privind stocul producţiei finite
Comenzile de materiale	Raportul privind comenzile executate	Volumul produselor finite	Raportul privind producţia fabricată	Producţia în curs de execuţie	Raportul privind producţia în curs de execuţie
Datorii faţă de furnizori	Raportul privind datoriile faţă de furnizori			Creanţe privind facturile comerciale	Raportul privind creanţele comerciale
Rapoarte totalizatoare					
Situaţia privind fluxul numerarul					
Situaţia de profit şi pierdere					

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Având la bază propunerile privind formarea centrelor de responsabilitate la „Carmez" SA şi investigaţiile efectuate la această entitate, considerăm oportună şi necesară întocmirea rapoartelor pe procese de activităţi economice pentru fiecare centru de responsabilitate. Astfel, este rezonabil să se ia în considerare procesele desfăşurate în cadrul entităţii în calitate de bază pentru formarea rapoartelor manageriale. Având în vedere diversele tipuri de rapoarte şi informaţia pe care acestea o pot prezenta utilizatorilor, specialiştii în domeniu din cadrul entităţii, trebuie să determine direcţiile (produsele, localitatea, centrele de responsabilitate) care formează activităţile de bază ale întreprinderii, să determine termenele de pregătire a rapoartelor (pe termen lung, pe termen scurt), să determine corect utilizatorii fiecărui raport.

În baza analizei informaţiei practice de la „Carmez" SA şi „Basarabia Nord" SA, propunem nomenclatorul şi tipurile de rapoarte manageriale, care urmează să fie întocmite de acestea în funcţie de centrele de responsabilitate şi procesele economice (anexa 15). Totodată, putem constata că fiecare centru de responsabilitate în cadrul activităţii entităţii prezintă rapoarte manageriale care au o structură şi un conţinut de informaţii ce permit adoptarea deciziilor manageriale, la diferite nivele ale fluxului de resurse. Unele rapoarte au fost îmbunătăţite în scopul prezentării informaţiei utile luării deciziilor şi au precizat structurarea acestora după principiul „analiză plan-efectiv" şi gestiunea abaterilor. Gestiunea costurilor pe centre de responsabilitate se efectuează prin analiza abaterilor acelor indicatori sau costuri stabilite în bugetul fiecărui centru de responsabilitate. De regulă, în rapoartele manageriale sunt calculate şi examinate următoarele tipuri de abateri:

- datele din anul curent, comparativ cu datele planificate pentru anul curent;
- datele din anul curent, comparativ cu datele reale din anul precedent;
- datele din plan, comparativ cu standardele de producţie stabilite.

Din aceste considerente, în majoritatea rapoartelor sunt prevăzuţi indicatori planificaţi şi indicatori efectivi.

Astfel, pentru „Valul Traian" SRL, propunem un model al Raportului privind executarea bugetului consumului de materii prime şi materiale la producerea mezelurilor pentru CC „Producere". Acesta include informaţia privind costurile materiale la producerea mezelurilor, în care se conţine informaţia lunară cu total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune, abaterile în mărimi absolute şi relative (anexa 16).

Rapoartele privind gestiunea produselor finite pot fi întocmite de managerii centrelor de responsabilitate, care au în gestiunea sa stocuri cu o frecvenţă periodică (zilnic, săptămânal, sau lunar), pe baza rapoartelor întocmite de angajaţii de la depozit. Rapoartele privind existenţa şi mişcarea stocurilor de produse la „Carmez" SA şi „Basarabia Nord" SA nu conţin informaţii privind abaterile şi

Scanned with OKEN Scanner

codurile acestora. Autorii au propus îmbunătățirea structurei acestor rapoarte și rapoarte suplimentare pentru secțiile de producție: Raportul privind producerea (mezeluri) (tabelul 3.21) și Raportul privind producția finită (tabelul 3.22).

Tabelul 3.21.

Modelul Raportului privind producerea (mezeluri)

Raportul privind producerea (mezeluri) nr. 124 pentru luna iulie din „04" august 201X

„Basarabia Nord" SA — Centru de responsabilitate Secția mezeluri

Nr. crt.	Denumirea produsului	Unitate de măsură	Planificat producere lunar	Produs efectiv p/u 1 zi	Produs până în ultima zi	Abateri plan (+/-)	Motivul abaterii
1	Salam semiafumat Bavaria	kg	125	12	120	-5	080
2	Salam semiafumat Baștina	kg	78	3	78	0	-
3	Salam fiert Tiraspol	kg	85	4	83	-2	080

Manager (funcția) _____ / _____ /

Sursa: elaborat de autori

Tabelul 3.22.

Modelul Raportului privind producția finită

Raportul privind producția finită nr. 65 pentru luna iulie din „04" august 201X

„Basarabia Nord" SA — Centru de responsabilitate Depozitul _____

Nr. crt.	Denumirea produsului	Locul păstrări	Volum, kg	Cantitatea disponibilă kg	Din disponibil rebut, kg	Cantitatea pentru vânzare, kg	Data fabricării	Cost, lei pe kg
1	Salam semiafumat Bavaria	Depozit 1	95	285	0	285	20/04/2013	79,40
2	Salam semiafumat Baștina	Depozit 1	100	167	5	162	19/04/2013	66,40
3	Salam fiert Tiraspol	Depozit 1	110	134	0	134	20/04/2013	50,50

Manager (funcția) _____ / _____ /

Sursa: elaborat de autori

Informația din aceste rapoarte poate fi utilizată în procesul decizional pentru a cunoaște existența, locația și mișcarea produselor finite; pentru a facilita verificarea datelor furnizate de contabilitate, Departamentul producție și Departamentul vânzări. Managerii Departamentului vânzări utilizează informația privind stocurile de produse finite pentru a cunoaște stocul produsului destinat vânzării, pentru a putea planifica vânzările și cererile suplimentare de produse, iar conducerea - pentru a analiza dinamica producerii

Scanned with OKEN Scanner

şi vânzărilor de produse şi corectarea lor, precum şi pentru a facilita procesul de bugetare.

Un alt raport întocmit de „Carmez" SA este Raportul privind existenţa stocului de materiale care include informaţii privind cantitatea şi valoarea materialelor la o dată anumită. Cu scopul îmbunătăţirii raportului menţionat, s-a propus reflectarea în acesta a cantităţii materialelor rebutate expirate şi reutilizabile (tabelul 3.23).

Tabelul 3.23.

Modelul Raportului privind existenţa stocului de materiale

Raportul privind existenţa stocului de materiale nr. 54

pentru luna iulie din "05"august 20IX

„Carmez" SA — Centru de responsabilitate 02111

Cod	Denumirea materialului	Locul păstrării	Unitatea măsură	Cantitatea					Stoc pentru vânzare	Stoc minim de siguranţă kg
				Total	rebutată		termen expirat			
					total	reutilizabile	total	reutilizabile		
866	Carne cat. I	2111	kg	7720	16	16			7704	7800
	...	...			...				...	...

Manager (funcţia) _____/ _____ /

Sursa: elaborat de autori

În cadrul activităţii de investiţii, direcţiile de prezentare a rapoartelor manageriale ar putea fi variate în funcţie de tipul investiţiilor: financiare sau capitale. Un model recomandat al Raportului pentru centrul de investiţii (pe obiecte de construcţie) este prezentat în tabelul 3.24, în care se indică volumul de lucrări lunar şi cumulativ de la începutul anului, volumul de lucrări terminate şi neterminate pe fiecare obiect construit.

Rapoartele centrelor de venit la entităţile de producţie se axează pe indicatorii aferenţi surselor şi modului de formare a veniturilor: volumul vânzărilor, cantitatea vânzărilor şi preţul de vânzare. Aceste rapoarte pot fi detaliate şi formate pe perioade, produse sau zone geografice.

Rapoartele manageriale privind procesul de desfacere trebuie să favorizeze procesele de control şi decizional. În rezultatul analizei rapoartelor legate de desfacere la „Valul Traian" SRL am depistat că acestea nu permit, într-o măsură suficientă, aprecierea activităţii şi controlul multidimensional. Considerăm că acestea trebuie revizuite. Astfel, Raportul privind îndeplinirea bugetului de vânzări (anexa 17) a fost ajustat în vederea unui *control geografic* prin care are loc verificarea teritorială a vânzărilor.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.24.

Modelul Raportului pentru centru de investiţii
(pe obiecte de construcţie)

Raportul privind investiţiile (pe obiecte de construcţie) nr.___ din "__"_____

„Carmez" SA Centru de responsabilitate_____

Obiecte de construcţie	Valoarea de deviz a obiectului de construcţie	Valoarea lucrărilor neterminate la începutul perioadei de gestiune	Volum bugetat de lucrări				Valoarea lucrărilor neterminate la începutul perioadei de gestiune
			total	ianuarie	februarie	decembrie	
Construcţii noi:							
obiectul nr. 1							
obiectul nr. 2							
Reconstrucţii:							
obiectul nr. 3							
Total							

Manager (funcţia) _____ / _____ /

Sursa: elaborat de autori

Acesta evidenţiază, mai întâi, responsabilitatea managerilor şi agenţilor regionali şi apoi a centrelor de venit teritoriale. Abaterile în cadrul acestor rapoarte trebuie analizate şi controlate pornind de la cauzele externe (apariţia unor concurenţi noi, raioane sărace etc.) sau interne (probleme în aprovizionare, lipsa de activitate a centrelor de venit etc.). În cazul prezentării, în raportul menţionat, a informaţiei privind cumpărătorii este posibil *controlul pe tipuri de cumpărători*, care contribuie formarea unor rapoarte privind vânzările în funcţie de tipul de clientelă (persoane juridice sau fizice), care, la rândul său, pot fi divizate pe clase, după diferite criterii (ramură, regiune etc.). Totodată în ele abaterile trebuie să fie mai clar explicate. Raportul privind îndeplinirea bugetului de vânzări, poate fi orientat spre *controlul pe canale de distribuţie*, care permite aprecierea direcţiilor de distribuţie optime (vânzări directe sau prin intermediari, vânzări en-gros sau en-detail etc.).

Rapoartele privind vânzările la „Valul Traian" SRL au fost analizate sub aspectul efectuării *controlului pe produse*. Ca rezultat, s-a propus îmbunătăţirea conţinutului Raportului privind vânzările prin prezentarea informaţiei cantitative ample cu privire la vânzările pe produse (tabelul 3.25) şi modelul combinat ce conţine informaţia pe produse vândute privind cantitatea, valoarea şi abaterile (anexa 18).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.25.

Modelul Raportului privind vânzările produselor din carne (în expresie cantitativă)

Raportul privind vânzările produselor din carne (în expresie cantitativă) nr. 42 pentru luna martie din „04"aprilie 201X							
„Valul Traian" SRL			**Centru de responsabilitate** Secţia vânzări				
Nr. crt.	**Denumirea produsului**	**Unitate de măsură**	**Vânzări planificat lunar**	**Vânzări efectiv**	**Abateri buget (+/-)**	**Stoc curent produse**	**Stoc minim admisibil**
1	Salam semiafumat Bavaria	kg	858,74	815,11	-43,63	168	170
2	Salam semiafumat Baştina	kg	719,8	711,8	-8	210	220
3	Salam fiert Tiraspol	kg	768,83	766,44	-2,39	240	230
Manager (funcţia)				/			/

Sursa: elaborat de autori

Rapoartele privind vânzările au scopul de a asigura controlul şi determinarea produselor care trebuie menţinute sau abandonate, de a modifica preţul, în caz de necesitate, şi a lansa un nou produs. Conţinutul coloanelor din raport va varia în funcţie de tipul de control adoptat de responsabilul de departament: vânzări total, vânzări pe produs, cantitate, preţ unitar. De asemenea, ele permit aprecierea politicii generale a entităţii, imaginea pe care aceasta o are pe piaţă şi posibilităţile sale de adaptare.

Analizând informaţia din anexa 18, putem concluziona că indicatorii bugetaţi privind vânzările au fost îndeplinite doar pentru produsul Salam fiert „Tiraspol", fiind înregistrate abateri negative pentru celalalte tipuri de salam. Astfel, la salamul „Bavaria" bugetul nu a fost îndeplinit cu 3464,22 lei (43,63 kg), din cauza respingerii unei comenzi, la salamul „Baştina" - 528 lei (8 kg), din cauza cererii slabe pe piaţă. În acelaşi timp, se constată că, deşi cantitatea salamului „Tiraspol" a scăzut cu 2,39 kg, volumul vânzărilor a crescut cu 262,53 lei (de la 38825,92 lei la 39088,44 lei în această lună) ca rezultat al majorării preţurilor planificate cu 0,5 lei. Analiza raportului centrului de venit demonstrează că acesta este responsabil atât de costuri, cât şi de veniturile pe care le controlează. În opinia autorilor, la centrele de venit pot apărea probleme legate de evaluarea indicatorilor necontrolabili. În exemplul de mai sus, decizia privind majorarea preţului la salamul „Tiraspol" este luată de conducerea entităţii. Ca rezultat al majorării preţului, ar putea scădea vânzările din cauza deciziei incorecte a managerului sau reacţiei cererii pe piaţă.

Scanned with OKEN Scanner

Rapoartele menționate pot fi întocmite la date de raportare diferite și cumulate pentru anumite perioade. Astfel, *controlul pe perioade* se realizează în baza informației privind nivelul de vânzări în funcție de perioada calendaristică (în cazul unei activități sezoniere). Este necesar să se analizeze cauzele subiective, independente de voința entității, cum ar fi: zilele de sărbătoare, și cauzele obiective: numărul de kilometri parcurși, numărul de vizite efectuate clienților, numărul de persoane implicate etc. În cazul unor abateri nefavorabile, trebuie identificate cauzele și persoanele responsabile de aceste abateri.

Fiecare raport are scopul de a furniza o informație utilă la luarea deciziilor. Corelația dintre tipul raportului managerial și deciziile luate sunt sistematizate în anexa 19. Astfel, cantitatea materialelor care urmează a fi procurate este o decizie asupra căreia se influențează în procesul de aprovizionare în baza Raportului privind necesarul de materiale. De asemenea, Raportul privind decontările cu creditorii permite să se decidă referitor la furnizorul de materiale și datorii, precum și la modul de decontare pentru aceste materiale. Totodată, cantitatea de materiale (alte active curente) este influențată de procesul de producție, în cadrul căruia se întocmește Raportul de producție, cu indicarea cantității utilizate și a celei rămase. Modul de achitare și necesarul de mijloace bănești pentru procurare sunt stabilite prin analiza Raportului privind fluxul de numerar și Raportului privind operațiile de barter.

Întocmirea tipurilor de rapoarte recomandate mai sus va permite reflectarea informației privind costurile de producție la fabricarea produselor din carne în vederea realizării controlului asupra:

- existenței și circulației resurselor materiale, umane, costurilor și abaterilor de la normele stabilite pe centre de responsabilitate și grupe de produse fabricate;
- calculului costului efectiv al unei unități de produs din carne.

3.3. Impactul controlului de gestiune asupra procesului managerial

În activitatea sa, orice entitate are dilema deciziei de a satisface cerințele cumpărătorilor prin menținerea unui stoc și a unui sortiment larg de produse sau să păstreze și majoreze rentabilitatea investițiilor în produse în scopul dezvoltării ulterioare a acestora. În legătură cu aceste cerințe, apare problema stabilirii unor structuri optime ale sortimentului de produse și a unui stoc adecvat pentru a evita costurile înalte de păstrare și a majora rentabilitatea vânzărilor.

În practica entităților de producție, problema actuală privind gestiunea stocurilor se caracterizează prin aplicarea unor metode învechite la toate etapele de circulație a bunurilor, lipsa de algoritmi și baze informaționale (statistice) de calcul al stocurilor, lipsa corelației dintre sistemul de logistică, contabilitate și gestiune, orientarea redusă spre cumpărător, accentul fiind pus pe costuri. În acest

Scanned with OKEN Scanner

context, problema costurilor aferente stocurilor este necesar să fie soluționată, și propunem utilizarea metodelor de gestiune ABC - stoc și XYZ - stoc.

La aplicarea metodei ABC - stoc, este posibil aprecierea, prin calcule practice, nivelul și structura stocurilor de produse la entitățile de producție și estimarea contribuției pe care o au produsele din carne la entitățile analizate, iar prin metoda XYZ - stoc, analiza informației cu privire la stabilitatea vânzărilor.

3.3.1. Aspecte privind organizarea controlului de gestiune a stocurilor prin metode moderne

Determinarea unui stoc optim de materiale sau produse este un rezultat al întregului sistem de logistică și de management, deoarece stocul optim este caracterizat de sortiment, cantitate, număr de clienți, calificarea managerilor pe vânzări, poziționarea geografică etc. Mărimea stocului de materiale, mărfuri sau produse caracterizează eficiența activității întreprinderii pe o piață în raport cu anumiți clienți și cumpărători. La prima etapă este important a stabili tipul stocurilor la depozit. În funcție de strategia pe piață și interesele economice stocul poate fi divizat în trei componente:

- **Stoc de bază,** care se caracterizează prin faptul că asigură livrările în conformitate cu bugetul vânzărilor în perioada curentă;
- **Stoc temporar** (de asigurare), al cărui destinație este compensarea majorărilor neplanificate de vânzări sau staționările de livrări, legate de sistările procesului de producție sau existența stocului la clienți. Acesta poate fi numit stoc de sezon, de conjunctură, stoc pentru campanii publicitare, pentru manevre cu prețul pe piață etc.
- **Stoc inevitabil** (impus), acesta este stocul nerealizat sau greu de vândut și nelichid, care și-a pierdut parțial calitățile de consum, cum ar fi rebutul sau stocul planificat greșit pentru achiziționare sau vânzare.

Actualmente, se cunosc trei direcții de gestiune a stocurilor axate pe teoria de maximizare, optimizare și minimizare a lor. În scopul corelării obiectivului de optimizare a mărimii stocurilor cu cel de majorare a rentabilității vânzărilor, pot fi utilizate metodele de analiză ABC-stoc și XYZ-stoc, care permit majorarea eficienței sistemului de gestiune a stocurilor, majorarea ponderii stocurilor cu rentabilitatea ridicată, fără modificarea politicilor de vânzare, depistarea stocurilor și cauzelor ce influențează cantitatea depozitată, repartizarea efortului personalului în funcție de calificarea acestuia. Denumirea acestor metode provine de la literele alfabetului latin și se bazează pe ierarhizarea stocurilor sau clienților în ordine crescătoare/descrescătoare în baza diferitelor criterii (indicatori) care urmează a fi optimizate.

Această metodă este aplicabilă atât în gestiunea procesului de producție (la valoarea de procurare ponderată), cât și în comerț (la nivelul ponderat al

Scanned with OKEN Scanner

vânzărilor). Modelul ABC este utilizat la întreprinderile care dispun de o cantitate mare de diverse tipuri de stocuri. Această analiză se bazează pe regula „20/80", conform căreia la 20 % de stocuri revin 80 % de vânzări (sau achiziții). La utilizarea modelului de analiză ABC pentru controlul stocurilor privind nivelul de achiziții, tipurile de materii prime se divizează pe grupe în ordinea diminuării valorii totale de procurare a acestora [68, p. 176; 22, p. 151; 139; 140].

Metoda ABC-stoc presupune aranjarea sortimentului de produse după diferiți parametri, gruparea și analiza fiecărei grupe. Este important faptul că obiectul grupării conform acestei metode, poate fi diferit: tipul de furnizori, clienți, depozite, perioade sau alt indicator ce are o estimare statistică în timp. Mișcarea stocurilor are o influență diferită asupra rezultatelor financiare, iar corelația între acestea, conform metodei ABC-stoc (client), se observă din tabelul 3.26.

Tabelul 3.26.

Corelația influenței stocurilor asupra rezultatelor

Grupele	Ponderе stoc, %	Ponderе venit din vânzări (profit), %
A	20	80
B	30	15
C	50	5

Sursa: elaborat de autori și sistematizat după [85, p. 973]

Ponderea stocurilor care aduc venit entității poate fi modificată în funcție de experiența întreprinderii și alți factori. Gruparea stocurilor are loc în ordinea descreșterii parametrului analizat și, ca urmare, are loc formarea a trei grupe mari de produse: A, B și C, care se deosebesc prin importanță și contribuție în volumul de vânzări sau în profitul entității. Metoda ABC-stoc (client) permite urmărirea detaliată a stocurilor din grupele A și B și determinarea mărimii matematice optime a acestora, astfel, încât necesarul de capitaluri pentru formarea și păstrarea lor să fie minim, precum și urmărirea globală a stocurilor din grupa C (materiale și produse diverse), care se vor aproviziona în loturi mari, pentru perioade îndelungate de timp, cu scopul reducerii, în așa fel, cheltuielile de transport-aprovizionare [85, p.973; 68, p.177].

Considerăm că, aplicarea metodei ABC - stoc (client) trebuie să cuprindă următoarele etape:

1. **Alegerea obiectului de analiză (stocuri, furnizori, clienți).** În acest scop, managerii pot analiza și lua decizii privind un tip de produs sau material, un grup de produse, un întreg sortiment de mărfuri/produse sau pot face o analiză a furnizorilor și clienților. În acest context este necesară nu numai o analiză aparte a sortimentului, ci și studierea acestuia în raport cu tipul de clienți și cumpărători, adică o analiză a **ciclului stoc-clienți,** fapt care a condiționat numirea metodei ABC -stoc (client).

Scanned with OKEN Scanner

2. Alegerea criteriului de grupare a stocurilor sau clienţilor (preţ de procurare, venituri din vânzări, rentabilitatea vânzărilor). Alegerea criteriului de grupare (clasificare) se efectuează în funcţie de strategia entităţii sau a subdiviziunilor ei la o anumită etapă. Spre exemplu, în cazul menţinerii pieţei pe seama lărgirii sortimentului produselor, se evidenţiază trei direcţii: reducerea costurilor la etapa aprovizionării, reducerea stocului de producţie în curs de execuţie la etapa de producere sau ridicarea nivelului de deservire la etapa vânzării. Alegerea direcţiei de optimizare este prerogativa deciziilor managementului entităţii. În calitate de grupare a stocurilor (furnizorilor, clienţilor), pot fi selectate următoarele criterii: preţul de procurare, profitul din vânzări pe unitate de produs, rentabilitatea pe produs, venitul din vânzări, rentabilitatea vânzărilor, nivelul mediu al stocului, cota-parte în stocuri sezoniere, durata de rotaţie a stocurilor etc.

3. Calculul parametrului de analiză (pondere în total, coeficient de variaţie). La această etapă, are loc calcularea indicatorului ales şi aranjarea stocului în ordine descrescătoare după indicatorul selectat la etapa precedentă, calculul ponderii în mărimea totală a indicatorului şi calculul totalului cumulativ.

4. Delimitarea grupelor ABC, XYZ, AA, BB, CC, AX, BY, CZ. Această grupare a stocurilor (în varianta clasică) presupune existenţa doar a trei grupe care se notează cu primele litere din alfabetul latin A, B şi C şi care se efectuează în funcţie de indicatorul „pondere cu total cumulativ", inclusiv:

- grupa A include cele mai importante stocuri, care generează 50% din rulaje sau profit (ponderea cumulativă este până la 50%);
- grupa B include stocurile, care aduc 30% din rulaje sau profit (ponderea cumulativă constituie 50% - 80%);
- grupa C include stocurile problematice, care generează 20% din rulaje sau profit (ponderea cumulativă constituie 80% - 100%).

Această grupare este valabilă cu preponderenţă pentru entităţile comerciale în care există mărfuri substituibile, însă la întreprinderile producătoare apare problema stocului din grupa C, în care poate lipsi substituibilitatea stocurilor şi, ca urmare, apare necesitatea divizării grupei C în două grupe: grupa C1 cu ponderea cumulativă de la 80% la 95% şi grupa C2 - cu ponderea cumulativă de la 95% la 100%.

5. Formarea matricelor ABC-XYZ. Această etapă constă în combinarea metodelor şi formarea matricelor ABC-XYZ, AA, BB, CC în scopul analizei ample după mai multe criterii.

6. Analiza şi luarea deciziilor de optimizare a stocurilor (clienţilor). Etapa dată are ca scop aprecierea structurii asortimentului sau bazei de clienţi şi adoptarea deciziilor de optimizare a acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a lua decizii privind optimizarea sortimentului de produse, pe lângă metoda ABC-stoc (client), se utilizează separat sau în corelare cu metoda de analiză XYZ – stoc (client).

Metoda de analiză XYZ-stoc (client) este o metodă matematică şi statistică, care permite analiza şi prognozarea vânzărilor pe tipuri de produse, precum şi variaţia cererii pentru acestea. Metoda de analiză XYZ-stoc (client) se aseamănă cu metoda de analiză ABC-stoc (client) prin faptul că produsele se divizează în trei categorii, dar se notează cu literele X, Y, Z. Această divizare se efectuează în baza unui indicator numit coeficient de variaţie.

Etapele desfăşurării analizei ABC – stoc (client)în raport cu metoda XYZ– stoc (client) sunt prezentate în figura 3.11.

Metoda de analiză ABC – stoc (client) arată aportul pe care îl are un anumit produs în cadrul întreprinderii, metoda XYZ - stoc (client) - stabilitatea sau instabilitatea cererii unui produs. Cu cât cererea pentru un produs este mai stabilă, cu atât mai uşor se gestionează şi se bugetează mişcarea stocului acestui produs. Efectuând analiza în aşa mod, devine vizibil aportul fiecărui produs la rulajul întreprinderii, se pot stabili produsele care trebuie dezvoltate sau promovate. Astfel, aceste produse vor fi supuse unei analize suplimentare, în urma căreia se va putea stabili motivul cotei scăzute.

Aplicarea metodelor ABC– stoc (client) şi XYZ– stoc (client) presupune un şir de avantaje, dintre care pot fi evidenţiate următoarele:

1) îmbunătăţirea eficienţei procesului de gestionare a materiilor prime;

2) punerea în evidenţă a produselor cu o marjă a profitabilităţii ridicate, însă fără afectarea gamei de produse;

3) determinarea produselor-cheie şi determinarea factorilor care influienţează cantitatea de produse depozitate;

4) repartizarea responsabilităţilor personalului în funcţie de calificare şi experienţă;

5) scoaterea în evidenţă a produselor „de top", precum şi a produselor care aduc un profit mai mic.

Scanned with OKEN Scanner

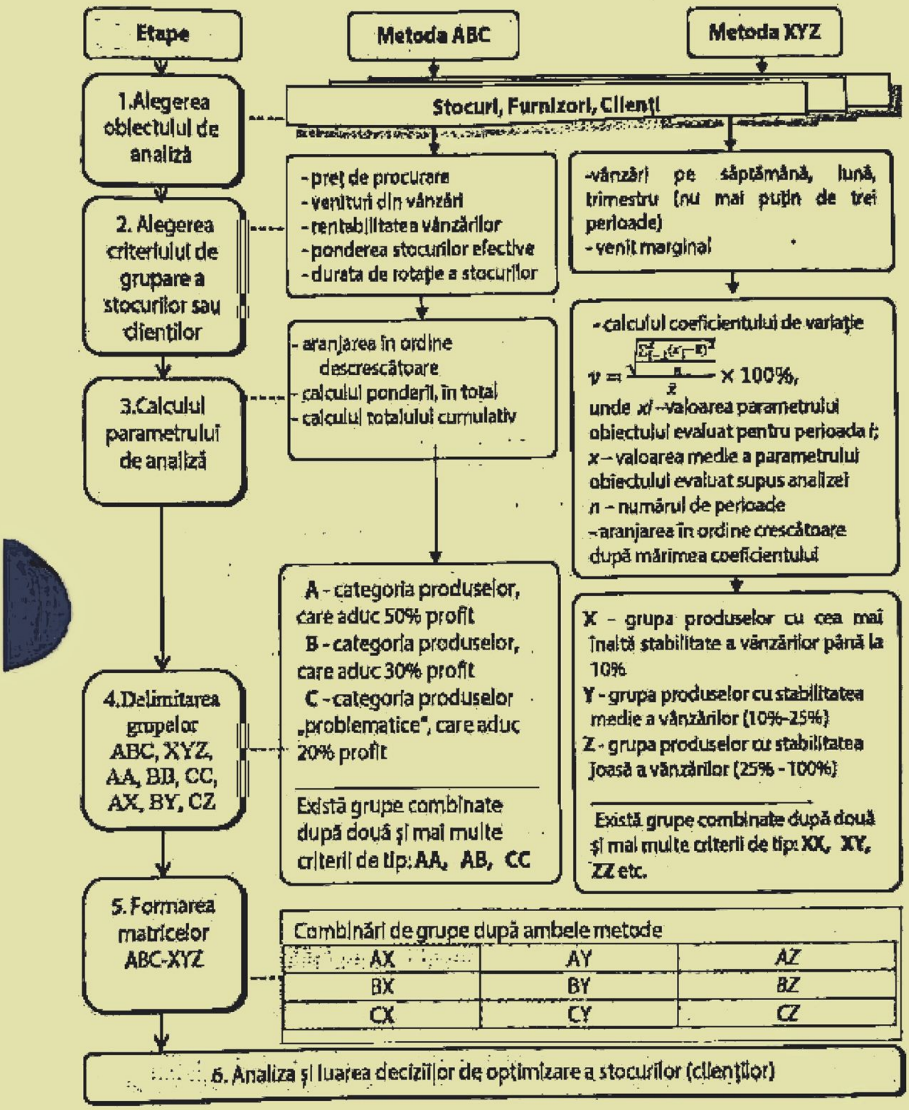

Etape
Metoda ABC
Metoda XYZ
1.Alegerea obiectului de analiză
Stocuri, Furnizori, Clienţi
2. Alegerea criteriului de grupare a stocurilor sau clienţilor
- preţ de procurare
- venituri din vânzări
- rentabilitatea vânzărilor
- ponderea stocurilor efective
- durata de rotaţie a stocurilor
-vânzări pe săptămână, lună, trimestru (nu mai puţin de trei perioade)
- venit marginal
3.Calculul parametrului de analiză
- aranjarea în ordine descrescătoare
- calculul ponderii, în total
- calculul totalului cumulativ
- calculul coeficientului de variaţie
$v = \frac{\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^{n}(x_i - \bar{x})^2}{n}}}{\bar{x}} \times 100\%,$
unde xi –valoarea parametrului obiectului evaluat pentru perioada i;
x – valoarea medie a parametrului obiectului evaluat supus analizei
n – numărul de perioade
-aranjarea în ordine crescătoare după mărimea coeficientului
A - categoria produselor, care aduc 50% profit
B - categoria produselor, care aduc 30% profit
C - categoria produselor „problematice", care aduc 20% profit
Există grupe combinate după două şi mai multe criterii de tip: AA, AB, CC
X - grupa produselor cu cea mai înaltă stabilitate a vânzărilor până la 10%
Y - grupa produselor cu stabilitatea medie a vânzărilor (10%-25%)
Z - grupa produselor cu stabilitatea joasă a vânzărilor (25% - 100%)
Există grupe combinate după două şi mai multe criterii de tip: XX, XY, ZZ etc.
4.Delimitarea grupelor ABC, XYZ, AA, BB, CC, AX, BY, CZ
5. Formarea matricelor ABC-XYZ
Combinări de grupe după ambele metode
AX AY AZ
BX BY BZ
CX CY CZ
6. Analiza şi luarea deciziilor de optimizare a stocurilor (clienţilor)

Figura 3.11. Etapele gestiunii ciclului Stocuri – Clienţi după metodele ABC – stoc (client) şi XYZ – stoc (client)

Sursa: elaborat de autori în urma sintezei materialelor [60, p. 185; 85, p. 973, p. 992; 139; 157, p.201; 68, p. 177]

Scanned with OKEN Scanner

3.3.2. Perfecționarea gestiunii stocurilor în baza metodelor de gestiune ABC – stoc și XYZ - stoc

La determinarea corectă a stocului de producție în curs de execuție influențează gruparea preparatelor din carne după tehnologia de prelucrare termică, care are un ciclu de producție mai mare. Organizarea corectă a contabilității analitice a cărnii după tipul animalului, și ulterior a acestora pe grupe după vârstă și sex prepuspune divizarea pe grupe tehnologice, formate ca urmare a tehnologiei unice și scopul de producere. În cadrul grupei tehnologice se poate ține evidența după vârstă și sex. În acest context este utilă aplicarea metodelor ABC – stoc (client) și XYZ – stoc (client) pentru stocurile de materie primă și materiale.

Analiza sortimentului de produse la entitățile de producție și luarea deciziilor, se va efectua în două etape: la prima etapă, în funcție de volumul vânzărilor și la etapa a doua - după stabilitatea vânzărilor acestora.

Analiza sortimentului de produse în funcție de volumul de vânzări

Această analiză se recomandă să fie efectuată în trimestrul I, importantă fiind analiza unei perioade mai mare de trei luni. La prima etapă, se colectează informația privind vânzările pe produse pe luni și pe trimestru în total (implementată la „Basarabia Nord" SA). Modul de grupare a vânzărilor pe produse este prezentat în anexa 20.

La etapa următoare, se determină ponderea volumului din vânzări pe fiecare produs în total vânzări pentru trimestrul II, 201X (tabelul 3.27). Conform acestui calcul, toate produsele incluse în analiză sunt aranjate în ordine descrescătoare: de la salamul „Sătesc", cu ponderea de 6,576% (1558014,16 : 23690823,85), până la salamul „Ceafă de porc", cu ponderea de 0,035% (8302,88: 23690823,85).

Pasul următor constă în calcularea ponderii cumulative de sus în jos, până la atingerea pragului de 50%, ceea ce corespunde grupei A de produse. Astfel, ponderea cumulativă de la produsul „Sătesc" până la produsul „Coneacinaia" este de 49,609%. Ca urmare, s-au format trei grupe: A – cu 14 produse, B – cu 22 produse și „C" – cu 40 produse (tabelul 3.27).

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.27.

Calculul ponderii cumulative şi formarea grupelor de stocuri conform metodei ABC-stoc

№	Denumirea produsului	Volum vînzări, lei				Ponderea vînzări, total %	Ponderea cumulativă în totalul vînzărilor, %	Grupa ABC
		aprilie	mai	iunie	Total trimestru II			
A	B	1	2	3	4	5	6	7
1	Sătesc	624128,45	499166,59	434719,12	1558014,16	6,576	6,576	A
2	Lacta	439954,13	421754	396305,64	1258013,79	5,310	11,887	A
3	Vienez	420157,4	414867,61	350866,29	1185891,3	5,006	16,892	A
4	De Tiraspol	461607,84	14291,57	603268	1079167,41	4,555	21,447	A
5	Brumar	392893,65	305350	335666,25	1033909,9	4,364	25,812	A
6	Salami Bavaria	340598,4	299207,96	190297,59	830103,95	3,504	29,316	A
7	Şafalade Doriţa	194820,61	248982,76	273127,05	716930,42	3,026	32,342	A
8	Doctorscaia c/s	263863,86	190201	215690	669754,86	2,827	35,169	A
9	Crenvurşti Nicuşor	209120	253981	163499,49	626600,49	2,645	37,814	A
10	Crenvurşti Gospodar	167852,79	186034,05	236174,51	590061,35	2,491	40,304	A
11	Batog moldovenesc	196231,78	168426,03	224266,59	588924,4	2,486	42,790	A
12	Bacon din porc	201676,12	206299	170720,9	578696,02	2,443	45,233	A
13	Leancimit	59272,75	463979,62	41325,61	564577,98	2,383	47,616	A
14	Coniacinaia	57616,43	54107	360309,33	472032,76	1,992	49,609	A
15	Doctorscaia BN	191565,55	122414,82	155857,87	469838,24	1,983	51,592	B
16	Crenvurşti Doriţa	130547,99	171804,32	157231,68	459583,99	1,940	53,532	B
17	De cognac	173229,33	134131,03	117836,43	425196,79	1,795	55,326	B
18	Rulădă miracol	8810,5	33186,45	362244,68	404241,63	1,706	57,033	B
19	Şafalade de porc	134599	146576,09	119928,17	401103,26	1,693	58,726	B
20	Şafalade de viţă	122605,58	140291,8	116522,23	379419,61	1,602	60,327	B
21	Cabanos	177162,88	100016,75	94716,16	371895,79	1,570	61,897	B
22	Extra	129612,39	114586	125380,14	369578,73	1,560	63,457	B
23	Glob fiert/afumat	137213	104513,1	110059,5	351785,6	1,485	64,942	B
24	Servelat	139531,13	99477,44	100010,88	339019,45	1,431	66,373	B

Scanned with OKEN Scanner

25	Crenvurşti ruseşti	171793	28866,69	136487,33	337147,02	1,423	67,796	B
26	Crenvurşti molocinîe	100576	127453,77	87373,9	315403,67	1,331	69,128	B
27	Şuncă de vită	110664,32	96600	76091,22	283355,54	1,196	70,324	B
28	Doctorscaia	152081	74032,99	47867,34	273981,33	1,156	71,480	B
29	Saleami de găină	98982,38	91034,42	79466,58	269483,38	1,138	72,618	B
30	Şuncă de porc	116344	80565,31	71446,42	268355,73	1,133	73,750	B
31	Safalade cu caşcaval	75179,44	92571,17	77426,53	245177,14	1,035	74,785	B
32	De Moscova	94861,42	69227,4	67501,85	231590,67	0,978	75,763	B
33	Franţuzesc	99373,4	70304,85	61525,71	231203,96	0,976	76,739	B
34	Safalade apetisant	44889	153169,83	32771,95	230830,78	0,974	77,713	B
35	Ruladă de găină capitala	118145,4	85642,2	20782,96	224570,56	0,948	78,661	B
36	Preferat	74421	83991,13	59522,95	217935,08	0,920	79,581	B
37	De Bucovina	82190,79	69931,5	63008,05	215130,34	0,908	80,489	C
38	De Odesa	86599,05	49080,28	66237,69	201917,02	0,852	81,341	C
39	Crenvurşti din pui	57106,56	62622,89	69844,44	189573,89	0,800	82,141	C
40	Crenvurşti lacta	49753,65	70351,67	65890,87	185996,19	0,785	82,927	C
41	Ruladă de Moscova	50442,7	40507	90011,93	180961,63	0,764	83,690	C
42	Servelat	75269,44	53631,59	50564,86	179465,89	0,758	84,448	C
43	Coaste de porc	71228,7	47348,17	56518,65	175095,52	0,739	85,187	C
44	Lancimint	70162,33	61835	41022,25	173019,58	0,730	85,917	C
45	Pentru vânători	63541,39	56045	53116,08	172702,47	0,729	86,646	C
46	Ruladă de familia	36769,62	93584,54	42115,15	172469,31	0,728	87,374	C
47	Safalade dorinţa	54337,03	80172,4	36669,03	171178,46	0,723	88,097	C
48	Şuncă de găină	66229,19	46282	56380,11	168891,3	0,713	88,810	C
49	De Moscova	51353,89	39804,93	73472,52	164631,34	0,695	89,505	C
50	Crenvurşti slivocinîe	48260	41148,5	70311,6	159720,1	0,674	90,179	C
51	De porc	58656,9	63819,84	36882,58	159359,32	0,673	90,852	C
52	La ceai	46730	65932,62	40709,08	153371,7	0,647	91,499	C
53	Pulpe de găină	68628,99	47282,3	25580,04	141491,33	0,597	92,096	C
54	Bacon capitala	45924,18	41176,29	51148,38	138248,85	0,584	92,680	C

Scanned with OKEN Scanner

55	Vatra	41298,88	48202	46950	136450,88	0,576	93,256	C
56	Banchet	58880,57	41574,08	32479,68	132934,33	0,561	93,817	C
57	Bacon preferat	36971,24	37716,43	52625,27	127312,94	0,537	94,354	C
58	Capitală	53659,87	29977,22	40224,2	123861,29	0,523	94,877	C
59	Tinerețea	38788,23	29506	51010	119304,23	0,504	95,381	C
60	Carne de vită savoare	15367,73	24787,82	75472,68	115628,23	0,488	95,869	C
61	De cracow	38088,61	15681,92	56020	109790,53	0,463	96,332	C
62	Crenvurşti de vită BN	31570,74	39288,74	35237,9	106097,38	0,448	96,780	C
63	Salcami lux	33806,84	31416,56	34388	99611,4	0,420	97,200	C
64	Marca noastră cu prune	49133,33	24437,14	19200,44	92770,91	0,392	97,592	C
65	Aripi de găină	36362,97	33741,78	14713,56	84818,31	0,358	97,950	C
66	Marca noastră cu nuci	11845,96	29717,99	34458,43	76022,38	0,321	98,271	C
67	De Moscova	21274,73	41709,81	2788,88	65773,42	0,278	98,549	C
68	Amareto	30952,62	14965,65	17080,85	62999,12	0,266	98,815	C
69	Piept porc	21527	20403	20056,27	61986,27	0,262	99,076	C
70	De Moscova	23102,51	17825,06	17220,28	58147,85	0,245	99,322	C
71	Fiert la dejul	15677	13688	14325,5	43690,5	0,184	99,506	C
72	Pui fiert afumat	8112,31	14770	17935,93	40818,24	0,172	99,678	C
73	Marca noastră cu rom	4034,87	13109,57	13502	30646,44	0,129	99,808	C
74	Marca noastră cu ciuperci	4930,24	10222,46	12188,46	27341,16	0,115	99,923	C
75	Batog de porc	3193,94	3238,57	3481,67	9914,18	0,042	99,965	C
76	Ceafa de porc	1684,61	2498,66	4119,61	8302,88	0,035	100,000	C
	Total	8295431,35	7516140,73	7879251,77	23690823,85	x	x	x

Sursa: elaborat de autori

În baza calculelor efectuate, persoanele responsabile de la „Basarabia Nord" SA pot formula concluzii şi propuneri atât pentru fiecare produs, grup de produse, cât şi pentru totalul produselor care este prezentat în tabelul de mai jos.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3.28.

Totalizarea grupării produselor conform metodei ABC – stoc (client)

Grupa ABC	Ponderea în vânzări, %	Numărul de produse			Valoarea vânzărilor		
		total	pondere, %	pondere cumulativă, %	total, lei	pondere, %	pondere cumulativă, %
A	50	14	18,4	18,4	11 752 679	49,6	49,6
B	30	22	29,0	47,4	7 100 698	29,9	79,5
C	20	40	52,6	100,0	4 837 447	20,5	100,0
TOTAL	3 segmente	76	100,0	x	23 690 824	100,0	x

Sursa: elaborat de autori

În baza datelor din tabelele 3.27 şi 3.28, putem constata că au fost formate trei grupe de stocuri: grupa A compusă din 14 produse cu o pondere a vânzărilor de 49,6% sau 11 752 679 lei, grupa B care include 22 de produse cu o pondere a vânzărilor de 29,9% sau 7 100 698 lei şi grupa C cu o pondere de 20,5% sau 4 837 447 lei, care cuprinde 40 de produse. Astfel, salamurile de la poziţiile 1-14 ocupă o pondere de bază în totalul de vânzări ale entităţii, de aceea, acestea reprezintă produsele-cheie care ar trebui să fie în permanenţă în atenţia conducerii.

În concluzie, putem evidenţia contribuţia fiecărui produs la vânzările totale ale entităţii, iar recomandările şi deciziile privind stocul de produse la „Basarabia Nord" SA sunt următoarele:

a) grupa de produse A, care include 14 poziţii de produse, trebuie planificate riguros şi zilnic controlate, deoarece ele formează 49,6% din rulajul de vânzări şi contribuţie la profit. Cu cât preţul pentru aceste produse este mai mare, cu atât mai mari pot fi costurile greşelilor admise. În acest scop, sunt necesare inventarierea periodică şi regulată şi evitarea abaterilor mărimii stocului de la datele bugetate. De asemenea, este necesar să se urmărească cererea, comenzile şi perioada de rotaţie a stocurilor date. Ca urmare, trebuie revăzute preţurile produselor de grupa A, deoarece cumpărătorul este sensibil la acest factor. Pentru produsele din grupa A, este necesar să se dispună, în permanenţă, de un stoc de siguranţă (temporar);

b) pentru grupa B, care include produsele de pe 22 poziţii, cu ponderea de 29,9% în total vânzări, vor fi efectuate analiza şi controlul curent. Grupa dată au vânzări stabile, de aceea, sunt necesare aceleaşi măsuri ca şi pentru produsele din categoria A, dar cu o periodicitate mai mare;

c) grupa C, conţine un număr mare de produse care, deşi prezintă o importanţă mai mică în total vânzări, totuşi acestea formează 20,5% din rulajul vânzărilor şi, ca urmare, necesită un control periodic. În acest context, este necesar să se analizeze salamurile „Lancimir" şi „Servelat", care ar putea aduce un profit mai mare, deoarece sunt produse cu o cerere mare. Pentru acestea considerăm util, să se revadă preţurile prin majorarea la nivel de concurenţi sau

Scanned with OKEN Scanner

să se efectueze o campanie de promovare a acestora. La planificarea şi controlul acestor produse, trebuie să se utilizeze metode mai simple. Însă, produsele din categoria **safaladelor şi crenvurştilor** necesită o atenţie sporită. Probabil, aceste produse nu sunt promovate corect sau preţul lor este exagerat sau poate pe piaţă există unele produse concurente puternice ale altor producători. În aceste condiţii, este necesară revizuirea preţurilor sau modificarea modului de distribuţie a acestora. Analiza informaţiei constă în compararea datelor între ele. Însă, este foarte important ca această comparaţie să fie făcută între produsele cu acelaşi caracter. Nu poate fi comparat un singur produs cu o întreagă categorie de produse sau un brand aparte.

Grupa C poate fi divizată în două subgrupe - C1 şi C2. Astfel, există stocuri a căror pondere în vânzări sau profit este mai mică decât 1% şi stocuri cu o pondere la nivelul aproape de 0%. Aceste produse trebuie să fie analizate separat, deoarece formează, uneori, un stoc „mort". Deseori, aceste produse reprezintă produse pentru publicitate sau mărfuri la schimb. În acelaşi timp, aceste produse nu trebuie excluse, deoarece ele au rolul de a arăta un sortiment larg şi o imagine de producător mare pentru entitate. Deşi aduc un profit mai mic entităţii, acestea, totuşi, au un segment de cumpărători, care, în viitor, pot deveni cumpărători de bază şi vor extinde aria de procurări de produse de la entitate.

Structurarea şi analiza stocurilor după ponderea cumulativă în totalul vânzărilor redă o imagine generală a grupelor de produse şi managerii, uneori, nu pot lua o decizie suficient de justă, de aceea, trebuie efectuat un studiu mai aprofundat al acestora.

După cum am menţionat anterior, aplicarea metodei ABC-stoc poate fi realizată după un parametru de analiză sau mai mulţi parametri. Studiul stocului, în funcţie de volumul de vânzări, nu este suficient pentru decizii, de aceea, se poate studia acelaşi stoc în funcţie de *contribuţia la profit*. În acest caz, ca bază a analizei vor fi utilizaţi următorii parametri: profitul pentru o anumită perioadă, cota de participare în profit, precum şi cota cumulativă. Modul de calcul al ponderii unitare şi al ponderii cumulative este acelaşi ca şi la analiza după volumul de vânzări.

Calculele efectuate sunt prezentate în tabelul 3.30.

La analiza în baza a doi parametri, se vor combina două criterii de grupare a stocului: după volumul vânzărilor şi contribuţia în total profit şi se vor forma grupe combinate din două litere de la „AA" până la „CC". Aceste grupe au caracteristici aferente ambilor parametri şi caracterizează stocul de produse mult mai amplu. În acest caz, se formează următoarea matrice prezentată în tabelul 3.29.

Scanned with OKEN Scanner

Tabelul 3. 29.

Matricea grupelor în cadrul analizei ABC după doi parametri

Criterii de formare a grupelor			Categoria ABC (contribuție în profit)			
			A	B	C	Total
			Ponderea 50%	Ponderea 30%	Ponderea 20%	
Categoria ABC (volumul vînzărilor)	A	Ponderea 50%	AA 1 produs	AB 3 produse	AC 9 produse	13 produse (18,4%)
	B	Ponderea 30%	BA 8 produse	BB 4 produse	BC 13 produse	22 produse (29%)
	C	Ponderea 20%	CA 7 produse	CB 12 produse	CC 21 produse	40 produse (52,6%)
	Total		13 produse (18,4%)	19 produse (25,3%)	43 produse (57,3%)	75 produse (100%)

Sursa: elaborat de autori

În continuare vom efectua un studiu și vom analiza doi parametri ai produselor din carne fabricate la „Basarabia Nord" SA pentru trimestrul II, 201X. În tabelul 3.30, a fost prezentată gruparea stocurilor prin metoda ABC – stoc (client) după doi parametri: volumul de vânzări și contribuția la profit a fiecărui produs în această perioadă, iar calculul practic este prezentat în tabelul 3.30.

Tabelul 3.30.

Formarea grupelor și analiza stocului după metoda ABC – stoc (client) după doi parametri

Nr. crt.	Denumirea produsului	Profit				ponderea în totalul profitului, %	ABC		ABC	
		aprilie	mai	iunie	total trimestrul II		ponderea cumulativă în totalul profitului, %	grupa	ponderea cumulativă în totalul vînzărilor, %	grupa
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Sătesc	112547,75	45378,78	39519,92	197 446,45	7,45%	7,4%	A	98,12	C
2	Lacta	70244,78	38341,27	36027,79	144 613,84	5,45%	12,9%	A	97,36	C
3	Vienez	64091,81	37715,24	31896,94	133 703,98	5,04%	17,9%	A	69,26	B
4	De Tiraspol	73 702,09	1 299,23	54 842,55	129 843,87	4,90%	22,8%	A	61,19	B
5	Brumar	70849,67	27759,09	30515,11	129 123,88	4,87%	27,7%	A	99,72	C
6	Saleami Bavaria	51955,69	27200,72	17299,78	96 456,19	3,64%	31,3%	A	99,60	C
7	Safalade dorința	31105,81	22634,80	24829,73	78 570,34	2,96%	34,3%	A	97,87	C
8	Crenvurști Nicușor	36293,55	23089,18	14863,59	74 246,33	2,80%	37,1%	A	96,66	C

Scanned with OKEN Scanner

9	Batog moldovenesc	34 056,76	15 311,46	20 387,87	69 756,08	2,63%	39,7%	A	51,58	B
10	Bacon din porc	35 001,64	18 754,45	15 520,08	69 276,18	2,61%	42,3%	A	19,85	A
11	Doctorscaia c/s	23987,62	17291,00	19608,18	60 886,81	2,30%	44,6%	A	95,85	C
12	Crenvurşti Gospodar	15259,34	16912,19	21470,41	53 641,94	2,02%	46,7%	A	99,96	C
13	Crenvurşti Dorinta	23541,44	15618,57	14293,79	53 453,80	2,02%	48,7%	A	92,66	C
14	Leancimit	7 279,11	42 179,97	3 756,87	53 215,95	2,01%	50,7%	B	89,83	C
15	De cognac	27 658,46	12 193,73	10 712,40	50 564,60	1,91%	52,6%	B	66,32	B
16	Cabanos	31947,40	9092,43	8610,56	49 650,40	1,87%	54,5%	B	89,07	C
17	Doctorscaia BN	23525,59	11128,62	14168,90	48 823,11	1,84%	56,3%	B	94,48	C
18	Coniacinsia	9199,26	4918,82	32755,39	46 873,47	1,77%	58,1%	B	99,33	C
19	Safalade de porc	20532,05	13325,10	10902,56	44 759,71	1,69%	59,8%	B	99,01	C
20	Glob fiert/afumat	21 907,96	9 501,19	10 005,41	41 414,56	1,56%	61,3%	B	46,84	A
21	Crenvurşti ruseşti	26205,71	2624,24	12407,94	41 237,90	1,56%	62,9%	B	95,43	C
22	Servelat crud afumat	21 284,41	9 043,40	9 091,90	39 419,71	1,49%	64,4%	B	77,47	B
23	Ruladă miracol	1 343,97	3 016,95	32 931,33	37 292,26	1,41%	65,8%	B	11,19	A
24	Safalade de vită	11145,96	12753,80	10592,93	34 492,69	1,30%	67,1%	B	99,93	C
25	Doctorscaia	23198,80	6730,27	4351,58	34 280,64	1,29%	68,4%	B	94,48	C
26	Extra	11 782,96	10 416,91	11 398,19	33 598,07	1,27%	69,6%	B	49,30	A
27	Şuncă de vită	16 881,00	8 781,82	6 917,38	32 580,20	1,23%	70,9%	B	53,78	B
28	Crenvurşti molocinîe	12351,44	11586,71	7943,08	31 881,23	1,20%	72,1%	B	96,26	C
29	De Moscova crud/afumat	17 106,16	6 293,40	6 136,53	29 536,09	1,11%	73,2%	B	87,38	C
30	Şuncă de porc	14 287,86	7 324,12	6 495,13	28 107,11	1,06%	74,2%	B	39,25	A
31	Ruladă de găină capitala	18 022,18	7 785,65	1 889,36	27 697,19	1,04%	75,3%	B	27,31	A
32	Safalade cu caşcaval	12003,44	8415,56	7038,78	27 457,78	1,04%	76,3%	B	94,98	C
33	Preferat	12916,04	7635,56	5411,18	25 962,78	0,98%	77,3%	B	93,93	C
34	De Bucovina	12 537,58	6 357,41	5 728,00	24 622,99	0,93%	78,2%	B	70,73	B
35	Saleami de găină	8998,40	8275,86	7224,23	24 498,49	0,92%	79,2%	B	98,83	C
36	De Odesa	13 826,74	4 461,84	6 021,61	24 310,19	0,92%	80,1%	C	90,57	C
37	Safalade apetisante	5512,68	13924,53	2979,27	22 416,48	0,85%	80,9%	C	99,79	C
38	Coaste de porc	12 844,52	4 304,38	5 138,06	22 286,96	0,84%	81,8%	C	23,76	A

Scanned with OKEN Scanner

39	Crenvurşti din pui	9117,85	5692,99	6349,49	21 160,34	0,80%	82,6%	C	97,62	C
40	Crenvurşti lacta	8634,93	6395,61	5990,08	21 020,62	0,79%	83,3%	C	98,38	C
41	Frantuzesc	9 033,95	6 391,35	5 593,25	21 018,54	0,79%	84,1%	C	59,78	B
42	Lancimit	11202,39	5621,36	3729,30	20 553,05	0,78%	84,9%	C	99,85	C
43	Safalade Dorinţa nat.	9798,48	7288,40	3333,55	20 420,43	0,77%	85,7%	C	97,87	C
44	Şuncă de găină	10 102,76	4 207,45	5 125,46	19 435,68	0,73%	86,4%	C	85,65	C
45	Ruladă de familia	5 870,78	8 507,69	3 828,65	18 207,12	0,69%	87,1%	C	57,97	B
46	De Moscova fiert	7833,64	3618,63	6679,32	18 131,59	0,68%	87,8%	C	97,05	C
47	Ruladă de Moscova	6 194,72	3 682,45	8 182,90	18 060,07	0,68%	88,5%	C	76,23	B
48	Crenvurşti slivocinie	7705,38	3740,77	6391,96	17 838,11	0,67%	89,1%	C	93,34	C
49	Pentru vânători	7803,33	5095,00	4828,73	17 727,06	0,67%	89,8%	C	61,54	B
50	La ceai	7461,09	5993,87	3700,83	17 155,79	0,65%	90,5%	C	99,18	C
51	Servelat fiert afumat	6842,68	4875,60	4596,81	16 315,08	0,62%	91,1%	C	86,53	C
52	Bacon capitala	7 332,43	3 743,30	4 649,85	15 725,58	0,59%	91,7%	C	15,92	A
53	Banchet	8 981,78	3 779,46	2 952,70	15 713,94	0,59%	92,3%	C	88,23	C
54	Vatra	6299,83	4382,00	4268,18	14 950,01	0,56%	92,8%	C	99,98	C
55	Capitala	8 567,54	2 725,20	3 656,75	14 949,49	0,56%	93,4%	C	73,55	B
56	Bacon preferat	6 666,94	3 428,77	4 784,12	14 879,83	0,56%	93,9%	C	41,80	A
57	De porc	5 332,45	5 801,80	3 352,96	14 487,21	0,55%	94,5%	C	99,01	C
58	Tineretea	6731,84	2682,36	4637,27	14 051,48	0,53%	95,0%	C	83,84	C
59	Pulpe de găină	6 239,00	4 298,39	2 325,46	12 862,85	0,49%	95,5%	C	36,67	A
60	De cracowia	5 810,13	1 425,63	5 092,73	12 328,48	0,46%	96,0%	C	91,97	C
61	Marca noastră cu prune	7 844,82	2 221,56	1 745,49	11 811,87	0,45%	96,4%	C	64,79	B
62	Crenvurşti de vită BN	4815,88	3571,70	3203,45	11 591,02	0,44%	96,9%	C	99,47	C
63	Saleami lux	5397,73	2856,05	3126,18	11 379,96	0,43%	97,3%	C	81,85	C
64	Carne de vită savoare	1 397,07	2 253,44	6 861,15	10 511,66	0,40%	97,7%	C	44,34	A
65	Aripi de găină	4 465,63	3 067,43	1 337,60	8 870,66	0,33%	98,0%	C	30,71	A
66	Marca noastră cu nuci	2 055,91	2 701,64	3 132,58	7 890,13	0,30%	98,3%	C	79,73	B
67	De Moscova semiafumat	3 692,31	3 791,80	253,53	7 737,64	0,29%	98,6%	C	74,94	B
68	Piept porc	3 283,78	1 854,82	1 823,30	6 961,90	0,26%	98,9%	C	55,96	B
69	Amareto	3 801,20	1 360,51	1 552,80	6 714,52	0,25%	99,1%	C	67,79	B

Scanned with OKEN Scanner

70	De Moscova fiert/afumat	3524,11	1620,46	1565,48	6 710,05	0,25%	99,4%	C	78,63	B
71	Fiert la dejun	1925,25	1244,36	1302,32	4 471,93	0,17%	99,5%	C	99,90	C
72	Pui fiert/afumat	1 295,24	1 342,73	1 630,54	4 268,51	0,16%	99,7%	C	33,73	A
73	Marca noastră cu rom	727,60	1 191,78	1 227,45	3 146,83	0,12%	99,8%	C	82,86	C
74	Marca noastră cu ciuperci	752,07	929,31	1 108,04	2 789,43	0,11%	99,9%	C	72,14	B
75	Batog de porc	509,96	294,42	316,52	1 120,89	0,04%	100,0%	C	84,74	C
76	Ceafă de porc	292,37	227,15	374,51	894,03	0,03%	100,0%	C	80,83	C
	Total	1 252 282,4	683 285,52	716 295,62	2 651 863,6	x	x	x	x	x

Sursa: elaborat de autori

În baza datelor din tabelul 3.30, pot fi formulate următoarele recomandări şi decizii privind stocul de produse la „Basarabia Nord" SA.

Astfel, putem constata că au fost formate mai multe grupe de stocuri, evidenţiind produsele cu o pondere de bază în totalul de vânzări ale entităţii, care reprezintă produsele-cheie:

- Grupa de produse AA, include doar salamul „Bacon din porc", fapt ce indică o situaţie mai puţin favorabilă pentru entitate. Prin urmare, pentru produsele acestei grupe este necesar să se ia măsuri de susţinere prin publicitate, calitate şi analiză în raport cu concurenţii. Verificarea lanţului valoric pentru acesta constituie o prioritate pentru entitate.
- Produsele din grupele AB şi BA, ce includ 8 produse, au mărimi ridicate în cadrul vânzărilor sau contribuţiei la profit. Aceste produse necesită o monitorizare continuă în raport cu acţiunile concurenţilor.
- Produsele din grupa AC şi CA, trebuie promovate prin consultările specialiştilor sau a vânzătorilor-consultanţi, deoarece ele constituie produse cu un rulaj redus, dar cu un profit mare, fiind produse noi pe piaţă cu un preţ strategic.
- Pentru grupa BC şi CB, care include produse cu o contribuţie mică la profit, dar cu vânzări stabile, este necesar să se majoreze volumul vânzărilor pentru a nu admite trecerea lor în categoria CC. În acest scop, se recomandă a ridica imaginea produsului şi nivelul de instruire a vânzătorilor în vederea oferirii unor explicaţii mai riguroase consumatorilor privind necesitatea şi calitatea acestor produse. În aceste condiţii, s-ar putea majora adaosul comercial.
- Produsele din grupa CC, contribuie neesenţial la vânzările şi profitul entităţii „Basarabia Nord" SA, fiind pe ultimele poziţii. Se recomandă ca aceste produse să fie retrase din producţie, însă autorul propune să se analizeze, mai întâi, cauzele (poate preţul nu este stabilit corect) şi dacă aceste produse formează o gamă de sortiment, ele pot fi lăsate în producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Din aceste considerente, se recomandă o analiză şi un control moderat al grupei de produse menţionate.

Metoda de analiză XYZ - se desfăşoară după etapele prezentate în figura 3.11. În continuare, vor fi prezentate modul de formare a grupelor XYZ şi analiza acestora pentru tipurile de produse la „Basarabia Nord" SA, pe perioada trimestrului II al anului 201X (anexa 21).

În baza datelor prezentate în tabelul din anexa 21, se poate concluziona că o parte din salamuri („Piept porc", „Batog de porc", „Saleami lux") au o cerere stabilă şi pentru acestea bugetarea vânzărilor se efectuează destul de exact. Însă, la unele salamuri (Coniacinaia, Rulada miracol, Lancimit), se înregistrează vânzări neregulate. Aceste tipuri de salam necesită o atenţie suplimentară: sau acestea se vând neuniform, sau a fost o promoţie de vânzare care a stimulat livrările numai într-o perioadă. De asemenea, trebuie de acordat atenţie şi produselor din grupa X, în special, dacă contribuţia în total vânzări sau profit este mică. Posibil, că acestea se vând în partide exacte, având un stoc aproape de zero. În acest caz, este necesar să se studieze cererea produselor menţionate, deoarece este posibil ca produsul vândut să nu corespundă doleanţelor cumpărătorilor.

La ultima etapă, rezultatele se compilează. Unificarea rezultatelor metodelor ABC – stoc (client) şi XYZ – stoc (client) în matricea ABC-XYZ este un instrument destul de informativ în gestiunea stocurilor. Iniţial, se efectuează analiza ABC – stoc (client) a stocului de produse, în funcţie de venitul din vânzările obţinute pentru o perioadă de gestiune (de exemplu, un an), ulterior, se trece la analiza XYZ – stoc (client) pentru aceeaşi perioadă. Concluziile şi deciziile managementului pot avea la bază următoarele argumente:

- produsele din categoriile AX şi BX au o cerere mare, vânzările sunt considerabil mari, ceea ce presupune formarea unor stocuri suplimentare;
- produsele din categoriile AY şi BY au o cerere instabilă, iar pentru asigurarea existenţei permanente a acestora în cadrul întreprinderii apare necesitatea majorării stocurilor;
- produsele din categoriile AZ şi BZ se caracterizează printr-un grad scăzut de exactitate a planificării vânzărilor. Deoarece pentru această categorie de produse cererea este sezonieră, apare necesitatea efectuării comenzilor către furnizorii sezonieri;
- produsele din categoria C formează 80% din sortimentul entităţii. Aplicarea analizei prin metoda XYZ va contribui la micşorarea timpului necesar unui manager pentru efectuarea controlului şi ţinerea evidenţei. Produsele din categoria CX se comandă periodic, ceea ce contribuie la micşorarea stocurilor;

Scanned with OKEN Scanner

- produsele din categoria CY pot fi comandate permanent, păstrând același volum sau cantitate, totodată, formând stocuri rezultate din posibilitățile financiare ale entității;
- produsele din categoria CZ cuprind toate produsele noi, care au fost comandate printr-o cerere spontană. Stocurile formate pentru această categorie de produse reprezintă un factor de risc, deoarece poate apărea pericolul necomercializării acestora.

Metodele ABC – stoc (client) și XYZ – stoc (client), pot fi aplicate pentru analiza clienților și cumpărătorilor la „Basarabia Nord" SA, care are ca scop identificarea celor mai profitabili agenți economici și luarea deciziilor privind activitatea mai eficientă a secției marketing. Cumpărătorii pot fi analizați în baza următoarelor criterii: volumul de vânzări, mărimea profitului, cantitatea vânzărilor, periodicitatea vânzărilor. Autorul a efectuat analiza prin metodele ABC – stoc (client) - pentru analiza volumului de vînzări, și XYZ – stoc (client) – analiza stabilității vînzărilor cumpărătorilor entității „Basarabia Nord" SA pentru trimestrul II, 201X (tabelul 3.31).

Tabelul 3.31.

Analiza clienților conform metodelor ABC – stoc (client) și XYZ - stoc (client)

Numărul și codul	Denumirea cumpărătorului	Volumul de vânzări, lei				Ponderea, totul vânzări, %	Metoda ABC		Metoda XYZ	
		aprilie	mai	iunie	total trimestrul II		ponderea cumulativă în totalul vânzărilor, %	grupa ABC	de coeficientul variație	grupa XYZ
2211CIS147	METRO CASH & CARRY SR	902 388,52	748 781,24	870 278,29	2 521 448,05	26,0%	26,0%	A	8%	X
2211CIS139	VISTARCOM SRL	430 869,99	429 283,59	527 016,01	1 387 169,59	14,3%	40,4%	A	10%	X
2211BEL160	FOURCHETTE M SRL	345 908,81	328 459,93	402 291,75	1 076 660,49	11,1%	51,5%	A	9%	X
2211BEL019	INCOMLAC SA BALTI	205 128,72	231 112,88	268 115,73	704 357,33	7,3%	58,7%	B	11%	Y
2211CIS272	UNIMARKET DISCOUNT SRL	131 154,36	145 068,89	266 526,16	542 749,41	5,6%	64,3%	B	34%	Z
2211CAH010	COOP.DE CONSUM 'UNIVER	56 504,90	108 348,83	133 256,38	298 110,11	3,1%	67,4%	B	32%	Z
2211CIS180	LINELLA SRL CHISINAU	76 357,53	93 354,91	103 190,98	272 903,42	2,8%	70,2%	B	12%	Y
2211CIS252	VLADALINA SRL	49 385,33	39 375,93	170 481,33	259 242,59	2,7%	72,9%	B	69%	Z
2211CIS475	IMC MARKET SRL	70 319,26	93 592,86	68 886,35	232 798,47	2,4%	75,3%	B	15%	Y
2211BEL869	NICA R SRL	71 962,42	72 493,18	43 301,39	187 756,99	1,9%	77,3%	B	22%	Y

Scanned with OKEN Scanner

2211CAH246	SANATORIUL NUFARUL ALB	52 503,62	42 831,05	75 203,26	170 537,93	1,8%	79,0%	B	24%	Y
2211GLO048	TIMOTINA ELENA SRL	50 016,88	52 367,45	44 296,30	146 680,63	1,5%	80,5%	B	7%	X
2211FLO001	UNIVERSALCO OP FLORESTI	46 201,88	32 261,40	62 726,47	141 189,75	1,5%	82,0%	C	26%	Z
2211SIN083	SPERANTA-BRINZII.A II	55 915,55	35 433,31	42 883,00	134 231,86	1,4%	83,4%	C	19%	Y
2211ORG042	FISAVRU SRL	39 532,34	32 052,63	52 996,58	124 581,55	1,3%	84,7%	C	21%	Y
2211CIS374	SRL VEGA - L	40 960,84	41 846,72	33 870,87	116 678,43	1,2%	85,9%	C	9%	X
2211FAL016	CARPOV IURII SRL	38 450,12	32 304,10	33 206,50	103 960,72	1,1%	86,9%	C	8%	X
2211STR074	COOPCONSUM DIN ROMANES	37 281,60	25 627,65	36 941,50	99 850,75	1,0%	88,0%	C	16%	Y
2211CIS505	ICS SHAN LIAN INTERNAT	34 680,94	28 624,08	29 673,05	92 978,07	1,0%	88,9%	C	9%	X
2211CIS852	SC STALMA LUX SRL	20 968,11	30 866,62	40 295,17	92 129,90	1,0%	89,9%	C	26%	Z
2211REZ020	SRL 'MAX VICTOR'	30 167,53	28 103,23	30 178,04	88 448,80	0,9%	90,8%	C	3%	X
2211CIS214	CIOCANA SA	24 669,22	25 426,13	36 623,64	86 718,99	0,9%	91,7%	C	19%	Y
2211FAL008	UNIUNEA COOPERATIVE-LOR	26 395,15	14 875,57	32 252,10	73 522,82	0,8%	92,4%	C	29%	Z
2211FLO007	CONSUM COOP GHINDESTI	32 180,82	16 143,54	22 285,42	70 609,78	0,7%	93,2%	C	28%	Z
2211BEL092	ANGROCOOP BAZA COMERT	29 595,31	16 650,27	23 205,49	69 451,07	0,7%	93,9%	C	23%	Z
2211COM026	GAGAUZCOOP	24 618,45	19 399,63	23 067,28	67 085,36	0,7%	94,6%	C	10%	X
2211CDL005	CONSUMCOOP CEADIR-LUNG	16 430,76	14 538,65	22 593,24	53 562,65	0,6%	95,1%	C	19%	Y
2211FLO067	CONSUMCOOP PRODANESTI	20 366,54	14 032,66	17 795,16	52 194,36	0,5%	95,7%	C	15%	Y
2211RIS025	UNIVERSCOOP DIN RISCAN	19 047,94	28 764,11	3 696,17	51 508,22	0,5%	96,2%	C	60%	Z
2211CAU008	COOP.DE CONSUM JUDETUL	17 568,21	13 828,11	17 271,87	48 668,19	0,5%	96,7%	C	10%	X
2211SOL002	COOPERATIVA DE CONSUM	18 314,99	14 806,99	8 585,94	41 707,92	0,4%	97,1%	C	29%	Z
2211CISE42	RAMAIANA SRL	9 533,05	7 543,13	18 165,31	35 241,49	0,4%	97,5%	C	39%	Z
2211NIS005	NISCOOP	12 916,98	10 758,75	10 955,42	34 631,15	0,4%	97,9%	C	8%	X
2211CIM006	COMCORN-CIM SRL	10 780,74	11 638,54	9 056,39	31 475,67	0,3%	98,2%	C	10%	X
2211SIN030	CONSUMCOOP DRAGANESTI	14 637,12	5 973,72	10 265,83	30 876,67	0,3%	98,5%	C	34%	Z
2211CIS287	SC FIDESCO PLUS SRL	13 043,08	10 713,09	5 705,99	29 462,16	0,3%	98,8%	C	31%	Z
2211CAH003	TVINIST-PRIM' SRL	6 309,82	11 394,88	9 853,41	27 558,11	0,3%	99,1%	C	23%	Y
2211CISA46	FAURITORUL SRL	7 134,31	9 174,48	8 932,90	25 241,69	0,3%	99,4%	C	11%	Y
2211CISK26	SRL DAMI GRUP	8 432,90	3 439,55	2 374,12	14 246,57	0,1%	99,5%	C	56%	Z
2211REZ025	SEMATRUS SRL	4 283,53	5 609,61	3 696,17	13 589,31	0,1%	99,6%	C	18%	Y
2211TAR010	CONSUMCOOP COPCEAC	2 439,22	2 498,37	3 913,82	8 851,41	0,1%	99,7%	C	23%	Y

Scanned with OKEN Scanner

2211COMI20	NEICOVCENA A. II	5 550,09	541,79	2 501,36	8 593,24	0,1%	99,8%	C	72%	Z
2211DRO019	II 'BABALAU NICOLAI'	1 543,18	228,57	1 582,73	3 354,48	0,0%	99,9%	C	56%	Z
2211CIS832	COSTANATA SRL	430,71	1 876,78	829,39	3 136,88	0,0%	99,9%	C	58%	Z
2211CIS429	NORMIN & CO SRL	3 101,68	859,00	0,00	3 960,68	0,0%	99,9%	C	77%	Z
2211UNG044	LUDMILA BECU II	1 013,00	1 317,98	534,71	2 865,69	0,0%	100,0%	C	34%	Z
2211RIS179	PRIMARIA MALINOVSCOE	1 540,70	0,00	334,44	2 875,14	0,0%	100,0%	C	92%	Z
2211CAH278	II LINCIUC PETRU	664,94	847,60	0,00	1 512,54	0,0%	100,0%	C	72%	Z
Total		3 119 201,69	2 935 071,98	3 631 893,61	9 686 167,08	100,00	x	x		x

Sursa: elaborat de autori

Această metodă este utilă şi în cazul în care se aplică pentru analiza rentabilităţii clienţilor, comparând-o cu media pe entitate sau în dinamică. Concluziile şi deciziile privind analiza clienţilor prin metodele ABC – stoc (client) şi XYZ – stoc (client), conform rezultatelor din tabelul 3.31, sunt analizate în tabelul 3.32.

Tabelul 3.32.

Gruparea cumpărătorilor conform metodelor ABC-XYZ

Criterii de formare a grupelor			Categoria XYZ			Total
			X	Y	Z	
			variaţia≤10%	variaţia≤25%	variaţia>25%	
ABC	A	Ponderea 50%	3 clienţi 4 985 278,13 lei	0 clienţi 0	0 clienţi 0	3 clienţi 4 985 278,13 lei
	B	Ponderea 30%	1 client 146 680,63 lei	5 clienţi 1 568 354,14 lei	3 clienţi 1100102,11 lei	9 clienţi 2 815 136,88 lei
	C	Ponderea 20%	8 clienţi 583 926,39 lei	10 clienţi 626 380,58 lei	18 clienţi 675 445,00 lei	36 de clienţi 1 885 752,07 lei
	Total		12 clienţi 5 715 885,15 lei	15 clienţi 2 194 734,82 lei	21 de clienţi 1775547,11 lei	48 de clienţi 9 686 167,08 lei

Sursa: elaborat de autori

Cumpărătorii din grupa A („Metro Cash & Carry" SRL, „Vistarcom" SRL şi „Fourchette M" SRL) reprezintă clienţi strategici, cu o pondere totală a vânzărilor de 4 985 278,13 lei. Acestor clienţi trebuie să li se acorde o atenţie deosebită, efectuând mereu monitorizarea şi planificarea, deoarece modificările în indicatorii de rentabilitate, volumul de vânzări sau condiţiile de plată pot aduce un impact asupra rezultatelor financiare ale entităţii. Pentru aceştia, trebuie organizate proceduri speciale de deservire: livrări primordiale, modificări contractuale primordiale, susţinerea cu transport şi consultaţii. Este de menţionat faptul că, în combinaţie cu metoda XYZ – stoc (client), aceştia au vânzări stabile (grupa X) şi reprezintă o grupă de bază de clienţi ai entităţii.

Scanned with OKEN Scanner

Clienţii din grupa B (de la poziţia 4 la poziţia 12) se caracterizează prin vânzări medii, care sînt membrii potenţiali ai grupei A. Pentru aceşti cumpărători sunt realizate proceduri obişnuite de control. Aceşti clienţi reprezintă o categorie nepretenţioasă de agenţi economici care nu solicită, de obicei, întocmirea contractelor, acordarea reducerilor, de aceea, este importantă îndeplinirea cerinţelor privind livrările. Menţionăm că, în pofida prevederilor teoretice, această grupă este cea mai avantajoasă pentru entitate. Cumpărătorii din această grupă divizaţi în categoriile X,Y şi Z, demonstrează că numărul cel mai mare de vânzări revine cumpărătorilor cu vânzări stabile X şi vânzări neregulate Y. Este necesar de activizat lucrul secţiei marketing pentru a atrage cei 5 clienţi în categoria respectivă, în vederea menţinerii stabilităţii vânzărilor.

În ce priveşte grupa C, care cuprinde cei mai numeroşi clienţi, dar cu vânzări joase, entitatea trebuie să efectueze proceduri de control al costurilor de deservire a acestora, deoarece o rentabilitate mică cu o mărime mare a costurilor de administrare poate demonstra o rentabilitate mică. Grupa dată include clienţii care au o pondere mai mică în volumul de vânzări, dar şi vânzări mai mult episodice (combinarea CZ), fapt care impune crearea unor condiţii mai atractive pentru ei prin modificarea preţurilor sau condiţiilor contractuale.

Scanned with OKEN Scanner

REZUMAT

Până în prezent nu există unanimitate în ceea ce privește definirea contabilității de gestiune. În literatura de specialitate, sunt conturate cinci abordări ale acesteia , care diferă prin conținut, scop și funcții. În baza cercetărilor efectuate, în această lucrare s-a aprofundat și a dezvoltat conceptul „contabilitate de gestiune", aceasta fiind privită prin prisma realizării strategiei entității, ce are ca scop determinarea riscurilor de activitate, iar ca obiect de studiu - indicatorii rezultativi financiari și nonfinanciari, care pot influența deciziile managerilor.

Multitudinea de definiții ale conceptului „control de gestiune" a evoluat de la abordarea acestuia ca funcție a contabilității, având ca sarcină urmărirea realizării scopurilor ei, până la identificarea controlului de gestiune ca proces de influențare asupra procesului decizional al managementului și de urmărire a punerii în aplicare și realizării eficiente a strategiei. Studiul efectuat a permis dezvoltarea conceptului controlului de gestiune și funcțiilor sale de asigurare a utilizării eficiente a factorilor de producție pentru obținerea rezultatelor planificate (bugetate), întru realizarea performanței și competitivității entității economice.

Studiul realizat denotă că, la entitățile de producție, se aplică doar unele elemente ale contabilității de gestiune, evidențiindu-se contabilitatea costurilor pe secții de producție și metoda de calculație pe faze în vederea determinării costului produselor. Dar, și în această privință, lipsesc indicații metodice care ar conține recomandări privind contabilitatea costurilor și calculația costului de producție la entitățile din această subramură, foarte necesare economiei Republicii Moldova.

Controlul de gestiune la entitățile de producție nu este evidențiat separat ca activitate cu funcții și sarcini de bază, ci se efectuează în cadrul contabilității entității, și poate fi privit doar ca un control operațional bazat pe structura organizatorică a întreprinderii. În opinia noastră, îmbunătățirea managementului entității poate fi realizată, în mare măsură, în baza aplicării contabilității și a controlului de gestiune, acestea fiind considerate ca două părți componente ale lui.

Metodele tradiționale de calculație a costului aplicate la entitățile de producție nu sunt coordonate cu necesitățile și scopurile acestora, deoarece, fiind axate, pe calculația costului de producție, se furnizează, preponderent, informații cu privire la mărimea efectivă a costurilor legate de procesul de fabricare. Noile strategii de dezvoltare a entităților impun aplicarea unor metode noi avansate, prin care nu se efectuează doar calcularea costurilor, ci și analiza, controlul și gestiunea lor, corelarea cu strategia și performanțele entității. În acest scop, autorul a propus utilizarea unor conturi contabile manageriale noi și schema înregistrărilor contabile în acestea.

Deoarece contabilitatea și controlul de gestiune la entitățile de producție sunt slab dezvoltate, nu este posibilă analiza eficienței întregii activități,

Scanned with OKEN Scanner

identificarea activităţilor-cheie în vederea perfecţionării lor, deoarece structura organizatorică şi cea financiară sunt inadecvate, lipsesc responsabilităţile şi motivarea managerilor centrelor de responsabilitate. Bugetele sunt corelate insuficient, având o legătură slabă cu structura centrelor de responsabilitate, iar rapoartele manageriale au o structură şi o componenţă depăşită, cu o circulaţie neconcludentă.

Pentru ca contabilitatea şi controlul de gestiune să devină instrumente, care ar permite managementului să adopte decizii economice importante, este necesară aplicarea la entităţile autohtone a metodelor moderne de analiză şi gestiune, bazate pe experienţa ţărilor cu economie avansată, însă cu adaptarea la condiţiile locale de funcţionare şi la legislaţia autohtonă.

În scopul organizării contabilităţii de gestiune pe centre de responsabilitate, se propune formarea unei structuri financiare optime a entităţii. În acest context, s-a elaborat **schema de formare şi perfecţionare a centrelor de responsabilitate** pentru entităţile de producţie, care a condiţionat precizarea şi propunerea:

- etapelor de identificare, structurare şi codificare a centrelor de responsabilitate;
- listei indicatorilor de eficienţă şi performanţă pentru fiecare centru şi legătura cu sistemul de motivare a managerilor centrelor;
- tipurilor de abateri şi codificării lor;
- aplicării schemelor de înregistrări contabile pentru centrele de venit şi profit;
- structurii rapoartelor pentru anumite centre de responsabilitate.

Deasemenea, este argumentată necesitatea elaborării documentelor normative interne, în special, a Regulamentului cu privire la structura financiară, precum şi revizuirea fişelor de post şi includerea în ele a unor atribuţii suplimentare şi sisteme de motivare pentru personalul grupat pe centre de responsabilitate.

În cadrul organizării contabilităţii pe centre de responsabilitate, este necesară asigurarea cantităţii şi calităţii informaţiei privind procesul decizional, de aceea, este propusă deschiderea şi utilizarea unor conturi de gestiune noi: **841 „Venituri manageriale”, 842 „Cheltuieli (costuri) manageriale”, 843 „Rezultat financiar managerial”**, care vor permite colectarea informaţiei cu privire la costuri, cheltuieli, venituri şi rezultate financiare desfăşurate, în analitică largă, în funcţie de necesităţile entităţii, cum ar fi calcularea şi controlul abaterilor în conturile contabile. În baza acestor conturi a fost elaborată schema înregistrărilor contabile a operaţiilor economice.

Perfecţionarea contabilităţii costurilor produselor şi determinarea mai exactă a costului acestora la entităţile de producţie, are ca instrument **metoda ABC – costing.** În acest context, sunt propuse:

Scanned with OKEN Scanner

- nomenclatorul activităţilor, operaţiilor şi inductorilor de repartizare a costurilor indirecte la entităţile de producţie, precum şi modul de perfectare a borderoului de colectare a costurilor pe activităţi şi operaţii;
- etapele desfăşurate de aplicare a metodei ABC-costing la entităţile de producţie;
- deschiderea unui cont de gestiune nou 844 „Costurile activităţilor ABC" şi a unor subconturi în cadrul acestuia, destinate colectării, repartizării şi contabilizării costurilor indirecte şi aplicării schemei de corespondenţă a conturilor în vederea contabilizării costurilor în cadrul metodei ABC-costing.

În vederea îmbunătăţirii procesului de bugetare, considerat instrument principal al controlului activităţii centrelor de responsabilitate, sunt elaborate şi recomandate spre implementare:

- etapele procesului de bugetare şi structura bugetului la entităţile de producţie;
- utilizarea bugetului flexibil la analiza îndeplinirii bugetului de costuri şi cheltuieli, care permite o gestionare mai eficientă a costurilor de producţie;
- bugetarea centrelor de responsabilitate prin aplicarea proiecţiilor „Centru de responsabilitate - Buget – Articol – Responsabil", ceea ce va optimiza procesul de bugetare şi va permite organizarea unui control mai eficient.

În scopul stabilirii regulilor de identificare a abaterilor de la indicatorii planificaţi, de analiză a motivelor abaterilor şi a modului de corectare a indicatorilor bugetari, se recomandă elaborarea de către entităţile de producţie a Regulamentului privind bugetarea.

Pentru efectuarea unui control mai eficient asupra procesului de întocmire a rapoartelor manageriale, identificării proceselor economice-cheie în cadrul întreprinderii, care necesită perfecţionare, se propune:

- îmbunătăţirea circulaţiei documentelor primare pentru fazele de prelucrarea primară şi producere în cadrul entităţilor de producţie;
- stabilirea etapelor de elaborare şi de perfecţionare a rapoartelor manageriale existente, precum şi aplicarea acestora în procesul decizional;
- lista şi formatul rapoartelor manageriale necesare managerilor de bază, în funcţie de tipul centrului de responsabilitate şi necesităţile utilizatorilor de informaţii, cu indicarea perioadei, destinaţiei şi scopului fiecărui raport;
- modelul raportului managerial pentru centrele de responsabilitate aferente procesului de producţie, modelul procesului-verbal de defrostare şi modelul raportului managerial pentru centrele de responsabilitate, aferente

Scanned with OKEN Scanner

vânzărilor, în vederea optimizării structurii acestor rapoarte pe locuri de apariţie a costurilor, includerii informaţiei privind abaterile şi codurile abaterilor;

- elaborarea Regulamentului privind rapoartele manageriale care cuprinde nomenclatorul documentelor şi rapoartelor manageriale, cerinţele de întocmire a acestora, schema circulaţiei documentelor, persoanele responsabile de întocmirea acestora, perioada întocmirii şi prezentării lor. Informaţia conţinută în rapoartele manageriale comportă un caracter confidenţial, de aceea, în acest document, trebuie să se stabilească tipul informaţiei confidenţiale şi modul de acces la această informaţie.

Pentru luarea deciziilor manageriale, se recomandă metodica de analiză a abaterilor de la bugete şi norme pentru fiecare tip de raport şi modul de adoptare a deciziilor în baza analizei la fiecare nivel ierarhic al centrelor de responsabilitate.

Contabilitatea de gestiune, de asemenea include studierea sortimentului de produse sau mărfuri, optimizarea stocurilor şi luarea deciziilor aferente. În acest context, s-a propus aprecierea **metodelor de analiză ABC - stoc şi XYZ - stoc,** care prevăd o analiză complexă a ciclului stoc-clienţi, care cuprinde atât studiul unui sortiment aparte, cât şi analiza acestuia în raport cu tipul de clienţi şi cumpărători. În baza studiului efectuat, la aplicarea metodelor nominalizate, sunt evidenţiate stocurile care au o contribuţie esenţială la vânzările şi profitul entităţii şi o stabilitate a vânzărilor, precum şi tipurile de produse care nu contribuie esenţial la majorarea vânzărilor şi trebuie revăzute sub aspectul preţului sau sortimentului.

Rezultatele cercetării constituie un aport deosebit la dezvoltarea teoriei şi practicii contabilităţii şi controlului de gestiune prin aprofundarea şi perfecţionarea metodologiilor şi practicilor existente în domeniu. Acestea generează un impact favorabil asupra gestionării entităţii şi procesului decizional în scopul atingerii unor performanţe.

Scanned with OKEN Scanner

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Avram M. Contabilitate managerială. Craiova: Ed. Universitară, 2005. 252 p.
2. Bajan M., Mihaila S. Rolul contabilității manageriale în elaborarea deciziilor strategice. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., 28-29 sept. 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 404–406.
3. Bajerean E., Bugan C., Abordări conceptuale ale controlului de gestiune. În: Competitivitatea și dezvoltarea economiei bazate pe cunoaștere: conf. șt. intern., 28-29 sept. 2007. Chișinău: ASEM, 2007, p. 174–176.
4. Barloga C. Cursul nr. 1. Obiectul, organizarea și standardele contabilității manageriale [online]. Disponibil: http://ro.scribd.com/doc/58455318/Cursul-nr-1-6 (vizitat 29.03. 2013).
5. Bădicu G., Mihaila S. Influența informațiilor de tip cost asupra rezultatului financiar și importanța lor în luarea deciziilor. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări: conf. șt. intern., 5 apr. 2013. Chișinău: ASEM, 2013. p. 233-235.
6. Bârsan M. Contabilitate și control de gestiune. Suceava, 2008. 100 p.
7. Bologa N., Burda A. Merceologie alimentară. București: Ed. Universitară, 2008. 272 p.
8. Bouquin H. Contabilitatea de gestiune. Iași: Ed. TipoMoldova, 2004. 361 p.
9. Briciu S. Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice. București: Ed. Economică, 2006. 440 p.
10. Briciu S., Căpusneanu S. Aspecte ale normalizării contabilității manageriale din România la nivel microeconomic. În: Economie teoretică și aplicată, 2011, vol. XVIII, nr. 3(556), p. 57-68.
11. Bucșă R. Dimensiunea strategică a informației costurilor în contabilitatea managerială. Iași: Ed. Tehnopres, 2009. 246 p.
12. Bugaian L. Managementul costurilor și contabilitatea managerială. Chișinău: Bons Offices, 2003. 150 p.
13. Bugaian L. Managementul strategic al costurilor. Chișinău: CEP. USM, 2007. 300 p.
14. Bugaian L. Etapele de organizare a managementuluiîntreprinderii bazat pe centre de responsabilitate. În: Buletinul Științific al Universității de Stat „Bogdan Petriceicu Hasdeu", 2010, nr. 2 (4), p. 9-15.
15. Bulgaru V. Perfecționarea contabilității stocurilor la întreprinderile agricole. Teză de doctor în economie. Chișinău, 2010. 168 p.
16. Caraiani C., Dumitrana M. Contabilitate de gestiune & control de gestiune. București: Ed. Universitară, 2008. 421 p.
17. Caraman S., Cușmăunsă R. Contabilitate managerială: Note de curs. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007. 225 p.

Scanned with OKEN Scanner

18. Căpusneanu S. Factorii si principiile reorganizării transversale a întreprinderilor din industria textilă din România pe baza metodei ABC (Activity-Based Costing) [online]. În: Economie teoretică şi aplicată, 2007, nr. 4. Disponibil: http://www.ectap.ro/ articol.php?id=42&rid=2 (vizitat 16.01.2013).
19. Căpusneanu S. Elemente de management al costurilor. Bucureşti: ed. Economica, 2008. 302 p.
20. Colasse B. Fundamentele contabilităţii. Iaşi: Tipo Moldova, 2009. 192 p.
21. Diaconescu I. Merceologie alimentară. Bucureşti: Ed. Eficient, 1998. 384 p.
22. Diaconu P. Contabilitate managerială şi planuri de afaceri. Bucureşti: Ed. Economică, 2006. 341 p.
23. Diaconu P. ş.a. Contabilitatea managerială aprofundată. Bucureşti: Ed. Economică, 2003. 326 p.
24. Dicţionarul explicativ al limbii române, www.dex.ro (vizitat 26.07.2013).
25. Druker P. Despre decizie şi eficacitate. Bucureşti: Meteor Press, 2007. 172 p.
26. Dumitru C., Ionaş C. Contabilitatea de gestiune şi evaluarea performanţelor. Bucureşti: Ed. Universitară, 2005. 381 p.
27. Dumitru M., Calu D. Contabilitatea de gestiune şi calculaţia costurilor. Ploieşti: Ed. Contraplus, 2008. 240 p.
28. Ebbeken K., Possler L., Ristea M. Calculaţia şi managementul costurilor. Bucureşti: Teora, 2000. 390 p.
29. Epuran M., Băbăiţă V., Imbrescu C. Teoria contabilităţii. Bucureşti: Ed. Economică, 2004. 464 p.
30. Epuran V., Băbăiţă V., Grosu C. Contabilitate şi control de gestiune. Bucureşti: Ed. Economică, 1999. 407 p.
31. Grabarovschi L. Contabilitatea de gestiune a stocurilor de materiale în procesul luării deciziilor. În: Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei. Chişinău: ASEM, 2008. vol. 6, p. 363-366.
32. Grabarovschi L. Utilizarea IFRS în practica contabilităţii manageriale. În: Problemele contabilităţii în contextul integrării europene: conf. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chişinău: ASEM, 2009, p. 161-164.
33. Grabarovschi L. Direcţii de perfecţionare a contabilităţii costurilor de producţie. În: Integrarea europeană şi competitivitatea economică: simpoz. intern. Chişinău: ASEM, 2004, vol 2, p. 28-30.
34. Grabarovschi L. Concepte contemporane în gestiunea şi contabilitatea costurilor. În: Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei. Chişinău: ASEM, 2013. ediţia IX, nr. 2 p. 100-104.
35. Grigoroi L. ş.a. Contabilitatea întreprinderii, Ed. Cartier, Chişinău, 2011. 508 p.
36. Hlaciuc E. Metode moderne de calculaţie a costurilor, Ed. Polirom, Iaşi, 1999, 216 p.

Scanned with OKEN Scanner

37. Horngren C., Datar M., Foster G. Contabilitatea costurilor, o abordare managerială. Chișinău: Arc, 2006. 939 p.
38. Hotărârea nr. 720 din 28.06.2007, cu privire la aprobarea Reglementării tehnice "Produse din carne" În: Monitorul Oficial al RM din 20.07.2007, nr. 103-106.
39. Iacob C. Metode de evaluare a producției în curs de execuție. În: Gestiunea și contabilitatea firmei, 2008, vol. 9, nr. 8, p. 27-30; 35-39.
40. Iacob C. Sistemul informațional contabil. București: Ed. Tribuna economică, 2000. 304 p.
41. Iacob C., Ionescu I. Controlul de gestiune la nivelul firmei. București: Ed. Tribuna economică, 1999. 303 p.
42. Ionașcu I., Filip A., Stere M. Control de gestiune. București: Ed. Economică, 2006. 271 p.
43. Ionașcu I., Tiberiu A., Stere M. Control de gestiune. București: Ed. Economică, 2003. 263 p.
44. IAS 2 Stocuri [online] Disponibil: http://www.scritube.com/ economie/ contabilitate/ Standardul-International-de-Co123192138.php (vizitat 29.07. 2013).
45. Legea contabilității. nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 29.06.2007, nr.90-93/399.
46. Man M. Contabilitatea de gestiune și calculația costului. Craiova: Ed. Scrisul Românesc, 1998. 231 p.
47. Mazarachi C., Luca I., Nicolai M. Contabilitate aplicată, ed. Național, Iași, 1996, 291 p.;
48. Mihaila S. Abordări și clasificări ale costurilor în cadrul controlului și procesului decizional. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, 18-19 aprilie 2008. Chișinău: ASEM, 2008, vol. 1, p. 303-306.
49. Mihaila S. Administrarea entității prin prisma controlului de gestiune. În: Contabilitate – provocări actuale și aspirații pentru viitor: conf. șt. intern., 4 apr. 2012. Chișinău: ASEM, 2012. p. 239-243.
50. Mihaila S. Delimitări conceptuale privind controlul de gestiune. În: Studia Universitatis, 2012, nr. 7(57), p. 188-192.
51. Mihaila S. Evidența și gestiunea costurilor pe centre de responsabilitate la întreprinderile prelucrătoare de carne. În: Economica, 2010, nr. 4 (74), p. 117-125.
52. Mihaila S. Gestiunea costurilor – factor de bază al performanței întreprinderilor prelucrătoare de carne. În: Simpozionul internațional al tinerilor cercetători, 10-11 aprilie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, ed. a VII-a, vol. 1, p. 385-388.

Scanned with OKEN Scanner

53. Mihăila S. Implementarea şi gestiunea costurilor prin metoda ABC. În: Republica Moldova: 20 de ani de reforme economice: conf. şt. intern., 23-24 sept. 2011. Chişinău: ASEM, 2011. p. 311-315.
54. Mihaila S. Metode moderne de calculaţie a costurilor şi avantajele acestora. În: Economica, 2008, nr. 2 (62), p. 66-70.
55. Mihaila S. Modul de elaborare şi control al bugetului de vânzări la întreprinderile prelucrătoare de carne. În: Economica, 2009, nr. 3 (67), p. 114-121.
56. Mihaila S. Particularităţile activităţii economice ale întreprinderilor de prelucrare a cărnii şi influenţa asupra contabilităţii de gestiune. În: Drept, Economie şi Informatică, 2008, nr. 2, p. 85-90.
57. Mihaila S. Particularităţile preţului de transfer în cadrul contabilităţii de gestiune. În: Economica, 2012, nr. 4 (82), p. 121-126.
58. Mihaila S. Sistemul de raportare managerială – baza informaţională a controlului de gestiune şi a deciziilor manageriale. În: Problemele contabilităţii în contextul integrării europene: conf. intern., 10-11 noiem. 2009. Chişinău: ASEM, 2010. p. 210-215.
59. Mitrea G., Buche E. Sistemul informaţional contabil. În: Contabilitate – provocări actuale şi aspiraţii pentru viitor: conf. şt. intern., 4 apr. 2012. Chişinău: ASEM, 2012. p. 56-59.
60. Niculescu M. Diagnostic global strategic. Bucureşti: Ed. Economică, 2003. vol. 1, 312 p.
61. Nederiţa A. Direcţii prioritare de perfecţionare a cadrului normativ al contabilităţii în Republica Moldova. In: Contabilitate şi audit, 2008. nr. 8, p. 71-77.
62. Nederiţa A., Panuş V. Aspecte generale privind calculaţia costurilor de producţie. În: Contabilitate şi audit, 2012, nr. 8, p. 61-68.
63. Nederiţa A., Panuş V. Contabilitatea costurilor de producţie. În: Contabilitate şi audit, 2012, nr. 10, p. 64-71.
64. Nederiţa A., Panuş V. Aspecte practice privind contabilizarea şi repartizarea costurilor indirecte de producţie. În: Contabilitate şi audit, 2013, nr. 6, p. 62-68.
65. Nederiţa A., Panuş V. Aspecte practice privind calculaţia costului produselor fabricate. În: Contabilitate şi audit, 2013, nr. 8, p. 52-58.
66. Nederiţa A., Panuş V. Rolul rapoartelor contabile interne în procesul decizional. În: Economica, 2010, nr. 1, p. 99-106.
67. Nederiţa A. ş.a. Contabilitate financiară. Chişinău: ASEM, 2003. 640 p.
68. Nederiţă A. ş. a. Contabilitate managerială. Ghid practico–didactic. Chişinău: ACAP, 2000. 264 p.
69. Nederiţă A. Corespondenţa conturilor contabile. Chişinău: 2007. 640 p.
70. Needles B., Anderson H., Caldwell J. Principiile de bază ale contabilităţii. Chişinău: ARC, 2000. 1240 p.

Scanned with OKEN Scanner

71. Oprea C., Călin C. Contabilitatea managerială. Bucureşti: Tribuna economică, 2007. 322 p.
72. Oprea C., Man M., Nedelcu M. Contabilitate managerială. Bucureşti: Ed. Didactică şi Pedagogică, 2008. 335 p.
73. Oprean V., Oprean D. Contabilitatea managerială focalizată pe responsabilităţi şi performanţe. În: Gestiunea şi contabilitatea firmei, 2008, vol.11, nr. 9, p. 2-7.
74. Ordinul Ministerului Finanţelor nr. 118 din 06.08.2013 privind aprobarea Standardelor Naţionale de Contabilitate. În: Monitorul Oficial nr. 177-181 din 16.08.2013.
75. Ordinul nr. 119 din 06.08.2013 privind aprobarea Planului general de conturi contabile. În: Monitorul Oficial nr. 177-181 din 16.08.2013.
76. Oţel I. ş. a. Tehnologia cărnii şi a subproduselor. Bucureşti; Ed. Tehnică, 1969. 403 p.
77. Panuş V. Instrumente şi rapoarte contabile utilizate în procesul decizional. Teză de doctor. Chişinău, 2012. 188 p.
78. Planul de conturi contabile al activităţii economico-financiare a întreprinderilor, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanţelor al Republicii Moldova nr.174 din 25.12.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.12.2007, nr. 93-96.
79. Popovici A., Cauş L. Aspecte generale privind aplicarea contabilităţii manageriale în construcţii. În: Anale ASEM, ediţia a XI, 2013, nr. 1, p.195-199.
80. Robu D. Controlul de gestiune pe bază de bilanţ. Iaşi: Ed. TipoMoldova, 1998. 244 p.
81. Rusu C., Voicu M. Managementul pe baza centrelor de responsabilitate. Bucureşti; Ed. Economică, 2001. 15 p.
82. S.N.C. 2 Stocuri de mărfuri şi materiale. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.12.1997, nr. 88-91.
83. S.N.C. 3 Componenţa costurilor şi cheltuielilor întreprinderii. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 30.12.1997, nr. 88-91.
84. Sgardea F., Sandoiu C. Contabilitatea de gestiune – sursa de informaţii pentru adoptarea deciziilor. În: Gestiunea şi contabilitatea firmei, 2007, vol. 10, nr. 4, p. 28-41.
85. Stancu I. Finanţe. Bucureşti: Ed. Economică, 2002. 1056 p.
86. Structura producţiei industriale pe tipuri de activităţi (2004 - 2012) http://www.statistica.md/category.php?l=ro&idc=127& (vizitat 14.05.2013)şi http://www.statistica.md/public/files/publicatii_electronice/Raport_trimestrial/Raport_anual_2012_rom.pdf (vizitat 14.05.2013).
87. Tabără N. Control de gestiune. Iaşi: Ed. TipoMoldova, 2009. 324 p.

Scanned with OKEN Scanner

88. Tabără N., Briciu S. Actualităţi şi perspective în contabilitate şi controlul de gestiune. Iaşi: Ed. TipoMoldova, 2012. 626 p.
89. Tabără N. Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune. Iaşi: Ed. TipoMoldova, 2006. 408 p.
90. Tabără N., Horomnea E., Nuţa F. Tendinţe actuale în evoluţia controlului de gestiune. În: Finanţe publice şi contabilitate, 2006, nr.10, p.41-46.
91. Tabără N., Pleşco O. Raportarea financiară- instrument economic în procesul de luare a deciziilor. În: Contabilitate – provocări actuale şi aspiraţii pentru viitor: conf. şt. intern., 4 apr. 2012. Chişinău: ASEM, 2012. p. 85-92.
92. Tostogan, P. Metoda contabilităţii: calculaţia. În: Contabilitate şi audit, 2003, nr.5, p.73.
93. Tostogan P., Jehac M. Noţiuni, rolul şi sarcinile controlului de gestiune la întreprindere. În: Problemele contabilităţii în contextul integrării europene: conf. intern, 10-11 noiem. 2009. Chişinău: ASEM, 2009. p. 58-61.
94. Ţiriulnicova N. (coord.) Analiza rapoartelor financiare. Chişinău: Tipografia Centrală, 2004. 384 p.
95. Ţurcanu V. Consideraţiuni privind definirea obiectului contabilităţii. În: Analele Academiei de Studii Economice din Moldova. Chişinău: ASEM, 2010, ed. a VIII-a, p.312-316.
96. Ţurcanu V. Contabilitatea şi controlul de gestiune: convergenţe şi delimitări. În: Competitivitatea şi inovarea în economia cunoaşterii: conf. şt. intern. 28-29 sept. 2012. Chişinău: ASEM, 2012, vol. 2, p.333-335.
97. Ţurcanu, V. Calculaţia costurilor. Chişinău: ASEM, 2001. 115 p.
98. Ţurcanu, V. Problemele contabilităţii de gestiune şi ale implementării acesteia. În: Dezvoltarea durabilă a României şi Republicii Moldova în context european şi mondial: conf. şt. intern., 22-23 sept. 2006. Chişinău: ASEM, 2007. p. 366-368
99. Ţurcanu V., Golocealova I., Ştahovschi A. Contabilitatea Internaţională. Chişinău: ASEM, 2008. 274 p.
100. Tugulschi I. Perfecţionarea contabilităţii costurilor în vederea luării deciziilor manageriale. Teză de doctor. Chişinău, 2013. 206 p.
101. Zaporojan V. Tendinţe de modernizare a contabilităţii manageriale. În: Problemele contabilităţii în contextul integrării europene: conf. intern., 10-11 noiem. 2009. Chişinău: ASEM, 2009. p. 203-205.
102. Zlatina N., Valorificarea informaţiilor de tip cost în procesul decizional. În: Problemele contabilităţii în contextul integrării europene: conf. intern., 10-11 noiembrie 2009. Chişinău: ASEM, 2009. p. 173-175.
103. Vasile E., Croitoru I. Importanţa contabilităţii ca sursă de informaţii. În: Contabilitate – provocări actuale şi aspiraţii pentru viitor: conf. şt. intern., 4 apr. 2012. Chişinău: ASEM, 2012. p. 59-63.

Scanned with OKEN Scanner

104. Аврова И. Управленческий учет . Москва: Изд-во Бератор-паблишинг, 2007. 324 с.
105. Адамов Н., Рогуленко Т., Фомичева Г. Основы управленческого учёта. Санкт-Петербург: Изд-во Питер, 2005. 112 с.
106. Антипова Л. и др. Производственный учёт и отчётность в мясной отрасли. Санкт Петербург: ГИОРД, 2006. 504 с.
107. Аткинсон Э., Банкер Р., Каплан Р. Управленческий учет. 3-е издание: Пер. с англ. Москва: Издательский дом Вильямс, 2005. 879 с.
108. Багаев И. Методология интеграции ABC–метода с элементами CVP-анализа в торговых организациях. В: Бухгалтерский учёт. 2007, № 19, с. 74-79.
109. Барышев С. Методика стратегического управленческого учёта в торговых организациях. В: Бухгалтерский учёт. 2007, № 13, с. 75-79.
110. Бирюков В. Применение системы сбалансированных показателей в контроллинге на примере полиграфических предприятий. Москва: Эксмо, 2010. 194 с.
111. Блаженкова Н. Методика организации стратегического управленческого учёта. В: Бухгалтерский учёт. 2008, № 4, с. 66-68.
112. Блаженкова Н. Организационно – методическая основа управленческого учёта. В: Бухгалтерский учёт. 2009, № 10, с. 75-79.
113. Блаженкова Н. Стратегический управленческий учёт как информационная подсистема предприятий. В: Бухгалтерский учёт. 2008, № 12, с. 72-75.
114. Блаженкова Н. Стратегический управленческий учёт на промышленных предприятиях. В: Бухгалтерский учёт. 2008, № 11, с. 72-75.
115. Блаженкова Н., Нечеухина Н. Учёт в системе контроллинга промышленного предприятия. В: Бухгалтерский учет, 2010, № 1, с. 114-117.
116. Большов А. Развитие понятия управленческий учёт. В: Бухгалтерский учет, 2009, № 8, с. 78-79.
117. Богатин Ю. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы. Москва: Изд-во Финансы и статистика, 2007. 512 с
118. Вахрушина М. Бухгалтерский управленческий учёт. Москва: Изд-во Омега-Л, 2005. 576 с.
119. Вахрушина, М. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд. Москва: Изд-во Омега-Л, 2002. 528 с.
120. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт : 7-е изд. Москва: Изд-во Омега-Л, 2010, 569 с.

Scanned with OKEN Scanner

152. Палий В. Управленческий учёт: внутрифирменная отчётность. В: Бухгалтерский учёт. 2003, № 13, с. 62-64.
153. Палий В., Вандер Вил Р. Управленческий учёт. Москва: Изд-во ИНФРА-М, 1997. 477 с.
154. Парето В. Компендиум по общей социологии. 2-е изд. Москва: Издательский дом ГУ ВШЭ, 2008, 576 с.
155. Пома А., Ковряков Д. Проблемы формирования управленческого учёта на отечественных предприятиях. В: Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2011, № 3(15), с. 115-122.
156. Попов А. Теория и искусство бухгалтерской деятельности. В: Счетоводство, 1904, №. 23., citat de Филипиев Д., Беспалова И., Функция контроля в системе бухгалтерского учёта. В: Бухгалтерский учет. 2008, №3, с. 63-67.
157. Савицкая Г. Экономический анализ. Москва: Изд-во ООО Новое знание, 2005. 651 с.
158. Савчук В. Управление прибылью и бюджетирование. Изд. 2-е. Москва: Изд-во БИНОМ лаборатория знаний, 2010, 432 с.
159. Стажкова М. Управленческий учет. Москва: Изд-во Академический Проект, 2003. 176 с.
160. Самусенко С. Элементы метода activity-based costing в системе попередельного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. [online]. Disponibil: http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=26097 (vizitat 17.04.2013).
161. Сосина И. Прогнозная отчётность в условиях рыночной экономики. В: Бухгалтерский учёт, 2009, № 8, с. 74-77.
162. Сапахова Э. Теоритические и практические аспекты проблем калькулирования себестоимости продукции. В: Каспийский регион: политика, экономика, культура, 2011, № 2(27). с. 167-174.
163. Теплякова Т. Контроллинг: учеб. пособ. Ульяновск: Изд-во УлГТУ, 2010. 142 с.
164. Удалова З. Стратегический управленческий учёт на основе модели прогноза развития. В: Бухгалтерский учёт, 2009, № 12, с. 69-71.
165. Филипиев Д. Ю., Беспалова И. Г. Функция контроля в системе бухгалтерского учёта. В: Бухгалтерский учёт. 2008, № 13, с. 63-65.
166. Шеремет А. Управленческий учёт: учеб. пособ. Москва: Изд-во ИДФБК ПРЕСС, 2000. 510 с.
167. Чупеева О. Управленческий учёт в системе управления предприятием. В: Вестник МГУ, 2012, № 3, с. 306-311.
168. Юсупова С. Бюджетирование в системе управления. В: Бухгалтерский учёт, 2008, № 8, с. 59-63.

Scanned with OKEN Scanner

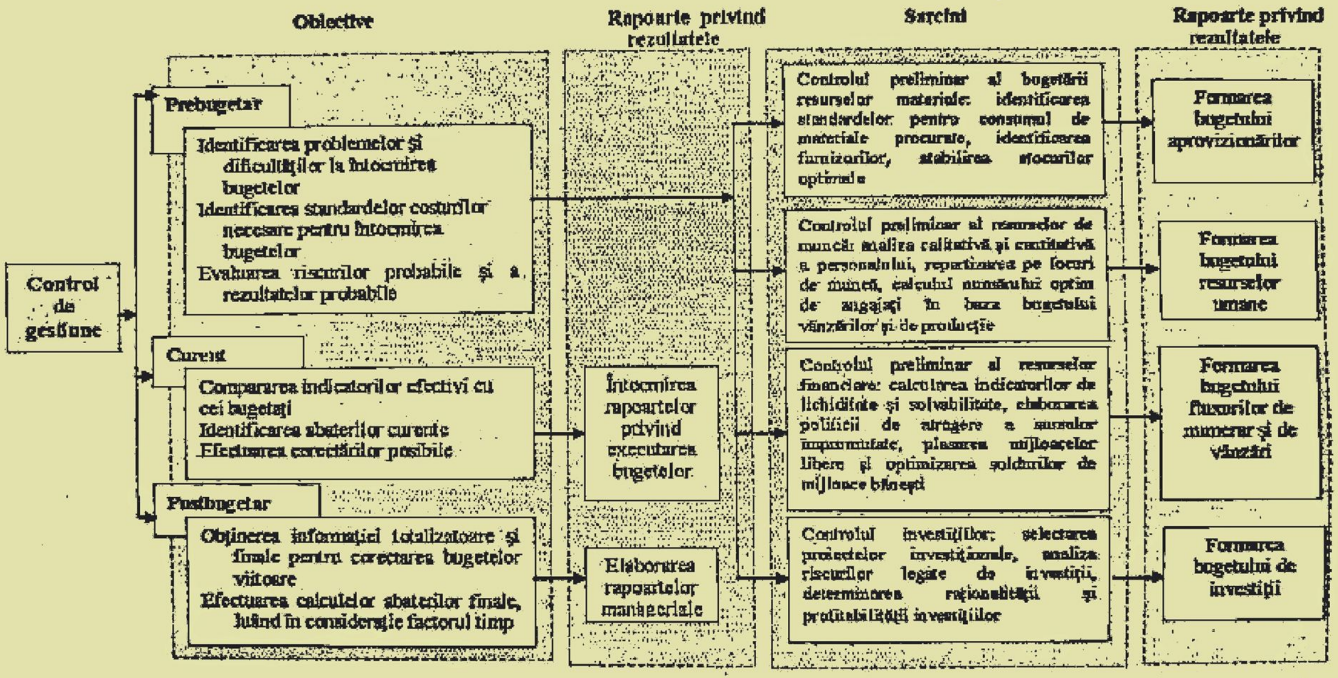
169. Юсупова С. Контроллинг в системе управленческого учёта. В: Бухгалтерский учёт. 2008, № 10, с. 64-66.
170. Chardonnet L. Encyclopedia des technique de Gestion. Comptabilite analytique. Paris: Ed. J. Delmas, 1975. 394 p.
171. Gervais M. Controle de gestion. Paris: Ed. Economică, 2000. 725 p.
172. Hansen D. R. Management accounting. Boston: PWS-Kent Publishing Company, 1990. 890 p.
173. Hansen D. R., Mowen M. M. Management accounting. 3rd ed. Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1994. 940 p.
174. Hilton R. W. Managerial accounting, Creating value in dynamic business environment. New York: Mc Graw Hill, 2001. 858 p.
175. http://enc-dic.com/buhg/Besta-Fabio-542.html
176. http://www.onlinedics.ru/slovar/buh/b/besta_fabio_1845-1923.html
177. http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-is-backflush-accounting.html
178. http://www.accountingtools.com/throughput-analysis
179. http://mastermrufeaa.ucoz.com/s5/Talpes_Cristina.pdfat în economie, Profesor universitar, Catedra „Contabilitate şi audit", ASEM.

Scanned with OKEN Scanner

ANEXE

Scanned with OKEN Scanner

Definirea și caracteristica controlului de gestiune în raport cu procesul de bugetare


Obiective
Rapoarte privind rezultatele
Sarcini
Rapoarte privind rezultatele
Control de gestiune
Prebugetar
Identificarea problemelor și dificultăților la întocmirea bugetelor
Identificarea standardelor costurilor necesare pentru întocmirea bugetelor
Evaluarea riscurilor probabile și a rezultatelor probabile
Curent
Compararea indicatorilor efectivi cu cei bugetați
Identificarea abaterilor curente
Efectuarea corectărilor posibile
Postbugetar
Obținerea informației totalizatoare și finale pentru corectarea bugetelor viitoare
Efectuarea calculelor abaterilor finale, luând în considerație factorul timp
Întocmirea rapoartelor privind executarea bugetelor
Elaborarea rapoartelor manageriale
Controlul preliminar al bugetării resurselor materiale: identificarea standardelor pentru consumul de materiale procurate, identificarea furnizorilor, stabilirea stocurilor optimale
Controlul preliminar al resurselor de muncă: analiza calitativă și cantitativă a personalului, repartizarea pe locuri de muncă, calculul numărului optim de angajați în baza bugetului vânzărilor și de producție
Controlul preliminar al resurselor financiare: calcularea indicatorilor de lichiditate și solvabilitate, elaborarea politicii de atragere a surselor împrumutate, plasarea mijloacelor libere și optimizarea soldurilor de mijloace bănești
Controlul investițiilor: selectarea proiectelor investiționale, analiza riscurilor legate de investiții, determinarea rentabilității și profitabilității investițiilor
Formarea bugetului aprovizionărilor
Formarea bugetului resurselor umane
Formarea bugetului fluxurilor de numerar și de vânzări
Formarea bugetului de investiții

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 2

Caracteristica centrelor de responsabilitate în funcție de obligații, responsabilități și indicatorii de eficiență

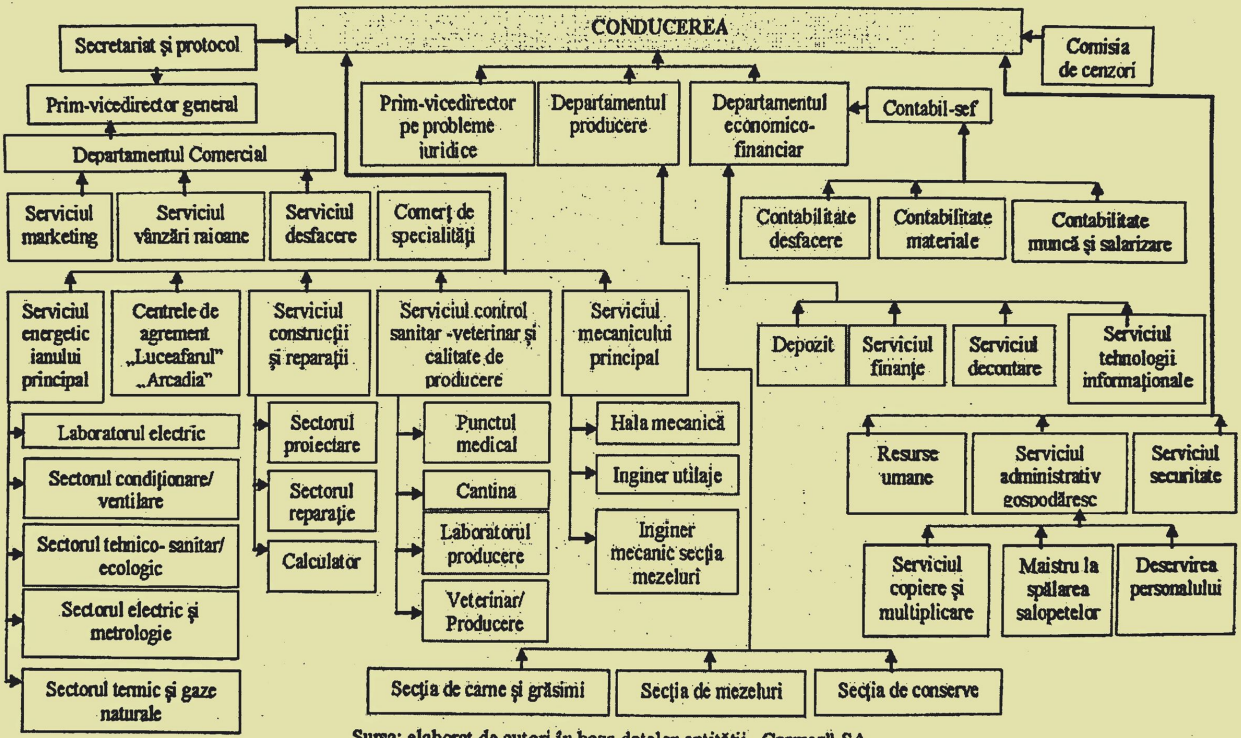
Tipuri de centre	Subdiviziunea structurală	Indicatorii-cheie de eficiență	Sursa de informație/Instrumente de gestiune	Strategia (scopul)	Poate include centrele	Poate fi inclus în centrele	Condiții de premiere
Centrul de venit	Serviciul Distribuire Serviciul marketing	Venitul din vânzări; Structura veniturilor din vânzări; Starea creanțelor comerciale; Rentabilitatea veniturilor din vânzări; Rentabilitatea pe produs	Bugetul de vânzări și raportul de executare a acestuia Bugetul costurilor de distribuție și raportul de executare a acestora	Majorarea volumului vânzărilor și rentabilității vânzărilor	Centrul de venit	Centrul de profit	Nedepășirea cheltuielilor controlabile Îndeplinirea bugetului de încasări
Centrul de cost	Secții de producție Secții de deservire	Mărimea costurilor fixe și variabile; Structura costurilor; Volumul producției fabricate; Costul la 1 leu producție fabricată; Indicatorii de eficiență a utilizării factorilor de producție: productivitatea muncii medii și marginale, randamentul mijloacelor fixe și resurselor materiale	Bugetul de producție și raportul de executare a acestuia Bugetul de aprovizionare și raportul de executare a acestuia	Optimizarea costurilor, nedepășirea costului	Centrul de cost	Centrul de cost Centrul de profit	Îndeplinirea planului de producție Nedepășirea costului de producție planificat Nedepășirea cheltuielilor operaționale Îndeplinirea planului (bugetului)
Centrul de profit	Filiale, părți ale combinatului	Mărimea costurilor totale, inclusiv fixe și variabile; Venitul din vânzări; Structura veniturilor din vânzări; Structura mijloacelor circulante; Rentabilitatea activelor	Bugetul de venituri și cheltuieli, raportul de executare a acestuia	Maximizarea profitului	Centrul de venit Centrul de cost Centrul de profit	Centrul de profit Centrul de investiții	Îndeplinirea mărimilor bugetate ale profitului brut
Centrul de investiții	Compania în general	Rentabilitatea investițiilor Volumul investițiilor; Perioada de recuperare a investițiilor; Rentabilitatea financiară; Valoarea adăugată economică	Bugetul de investiții și raportul de executare a acestuia Bugetul consolidat și raportul de executare a acestuia Bilanțul contabil prognozat și raportul de executare a acestuia Bugetul de venituri și cheltuieli, raportul de executare a acestuia	Găsirea direcțiilor și repartizarea investițiilor, modul de recuperare a acestora	Centrul de venit Centrul de cost Centrul de profit Centrul de investiții	Centrul de investiții	Îndeplinirea mărimilor bugetate ale profitului brut Respectarea indicatorilor financiari Îndeplinirea bugetului privind investițiile

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 3

Structura organizatorică actuală a „Carmez" SA



Sursa: elaborat de autori în baza datelor entităţii „Carmez" SA

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 4

Clasificarea indicatorilor controlabili şi necontrolabili în corelaţie cu centrele de responsabilitate

Tip CR	Denumirea centrelor la „Carmez" SA	Indicatori controlabili				Indicatori necontrolabili	
		stabiliţi de centru		stabiliţi de administraţie			
		financiari	nonfinanciari	financiari	nonfinanciari	controlaţi de alte centre	controlaţi de administraţie
1	2	3	4	5	6	7	8
Centrul de cost	Secţia de mezeluri	Costuri de producţie totale Costuri fixe Costuri variabile Valoarea lucrărilor executate	Volumul lucrărilor executate în expresie naturală Indicatori de calitate Indicatori de eficienţă a utilizării factorului muncă	Energia electrică	Mărimea limită a consumului de resurse	Structura costului şi reţeta de producere	Volumul bugetat şi structura producţiei Preţul pentru 1kWh energie electrică
Centrul de venit	Departamentul de distribuire	Venitori din vânzări pe clienţi, regiuni Venit marginal Suma încasărilor din vânzări Starea creanţelor comerciale	Preţul de vânzare Termenul de executare a contractelor Volumul vânzărilor în expresie naturală	Costuri de transport efective în limita bugetului Costuri cu personalul în limita bugetului Mărimea costurilor de distribuţie Energia electrică	Sortimentul şi structura vânzărilor	Preţul de vânzare	Sortimentul de produse al entităţii Costuri de întreţinere bugetate Preţul pentru 1kWh energie electrică
Centrul de cost	Secţia deservire	Mărimea costurilor pentru exploatarea mijloacelor fixe Amortizarea instrumentelor	Calitatea deservirii (garanţie)	Costuri de transport Costuri cu personalul Energia electrică	Mărimea limită a consumului de resurse	Amortizarea încăperii	
Centrul de cost	Departamentul aprovizionare	Costul materiilor prime şi al altor materiale procurate Valoarea efectivă a procurărilor de bunuri	Termenul de executare a contractelor Cantitatea efectivă a procurărilor de bunuri	Costuri de transport Costuri cu personalul Energia electrică		Amortizarea tehnicii de calcul şi a încăperii	Costuri de întreţinere bugetate Preţul pentru 1kWh energie electrică

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6	7	8
Centrul de cost	Secția cadre	Costuri de instruire a cadrelor	Calitatea și cantitatea inovațiilor	Costuri de transport Costuri cu personalul Energia electrică	Organigrama entității	Amortizarea tehnicii de calcul și a încăperii	Costuri de întreținere bugetate Prețul pentru 1kWh energie electrică
Centrul de cost	Direcția financiară	Costuri de gestiune ale centrului	Mărimea și structura creanțelor și creditorilor Lichiditate, solvabilitate	Costuri de transport Costuri cu personalul Energia electrică		Amortizarea biroului Costuri de întreținere a secției	Costuri de întreținere bugetate Prețul pentru 1kWh energie electrică
Centrul de cost	Secția juridică	Costuri de gestiune ale centrului	Termene de pregătire și de încheiere a contractelor	Costuri de transport Costuri cu personalul Energia electrică Costuri de întreținere efective		Amortizarea biroului Costuri de întreținere a secției bugetate	Costuri de întreținere bugetate Prețul pentru 1kWh energie electrică
Centrul de profit	Subdiviziune (filială)	Profit	Același indicatori ca la centrul de venit și centrul de cost Rentabilitatea financiară Structura capitalului circulant	Investiții și surse de finanțare		Amortizarea mijloacelor fixe	Prețul pentru 1 kWh energie electrică
Centrul de investiții	Entitatea în general	Profit Profitul la un leu investiții Volumul investițiilor	Perioada de recuperare a investițiilor Structura investițiilor	Volumul investițiilor	Indicatori legați de conjunctura pieței	Indicatori legați de procesele inflaționiste	Direcția de investiții Surse de investiții Prețul pentru 1kWh energie electrică

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

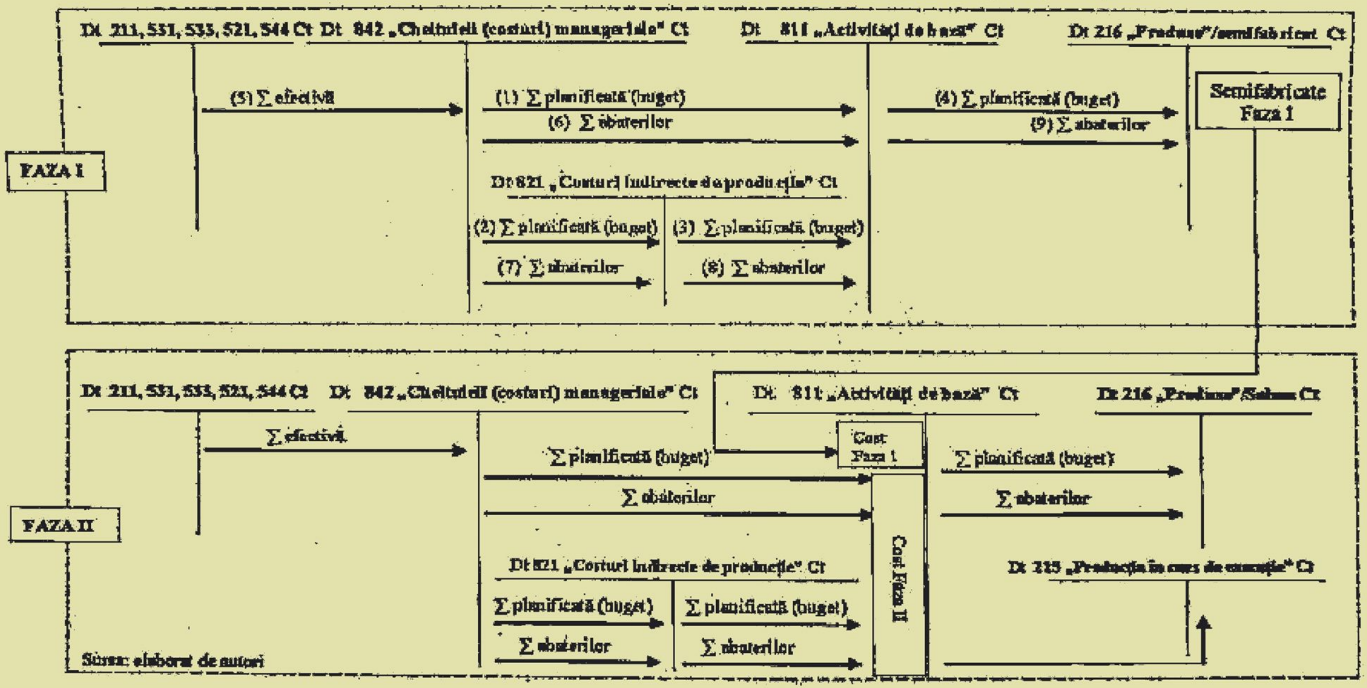
Modul de formare şi de contabilizare a rezultatelor financiare în cadrul centrului de venit (profit) **Anexa 5**

Nr. crt.	Conţinutul operaţiilor economice	Corespondenţa conturilor		Suma, lei	Comentarii
		debit	credit		
	Etapa I. Contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor bugetate				
1	Înregistrarea veniturilor din vânzări bugetate	841 „Venituri manageriale"/Venit bugetat	843 „Rezultat financiar managerial"/ venit bugetat	98 145,5	În creditul contului 843 se reflectă veniturile bugetate, iar în debitul acestuia - cheltuielile bugetate, ceea ce ar permite calcularea rezultatului financiar bugetat
2	Înregistrarea cheltuielilor bugetate (costul vânzărilor)	843 „Rezultat financiar managerial"/ costuri bugetate	842 „Cheltuieli (costuri) manageriale"/Cheltuieli bugetate	66 284,8	
	Etapa II. Contabilizarea veniturilor şi cheltuielilor efective în contabilitatea de gestiune				
3	Înregistrarea veniturilor din vânzări efective pe centre, în funcţie de obiectul de evidenţă (produse, regiuni, magazine)	221„Creanţe comerciale" denumirea	841„Venituri manageriale"/venituri efective	100 010,88	Posibilitatea de contabilizare a veniturilor în analitică este destul de mare
4	Înregistrarea cheltuielilor efective (costul vânzărilor) pe centre, pe articole de cost, obiecte de evidenţă, activităţi	842 „Cheltuieli (costuri) manageriale"/Costuri efective	216 „Produse"	66 924,69	Posibilitatea de contabilizare a cheltuielilor în analitică este destul de mare. Ar putea corespunde cu conturile de active sau datorii în funcţie de felul cheltuielilor
	Etapa III. Stabilirea abaterilor şi trecerea veniturilor şi cheltuielilor efective în contabilitatea financiară				
5	Înregistrarea abaterilor privind veniturile din vânzări	841 „Venituri manageriale"	843 „Rezultat financiar managerial"/ abateri venituri	1 865,38	100010,88-98145,5
6	Înregistrarea abaterilor privind cheltuielile (costul vânzărilor)	843 „Rezultat financiar managerial"/ abateri costuri	842 „Cheltuieli (costuri) manageriale"	639,89	66924,69-66284,8
7	Trecerea veniturilor efective (din vânzări) la conturile de venituri din contabilitatea financiară	843„Rezultat financiar managerial"	611 „Venituri din vânzări"	100 010,88	Veniturile contabilizate în contabilitatea de gestiune în analitică desfăşurată se trec în subconturile conturilor de venituri (1865,38+98145,5)
8	Trecerea cheltuielilor efective (costului vânzărilor) în conturile de cheltuieli din contabilitatea financiară	711 „Costul vânzărilor"	843 „Rezultat financiar managerial"	66 924,69	Cheltuielile contabilizate în contabilitatea de gestiune în analitică desfăşurată se trec în subconturile conturilor de cheltuieli (66284,8+639,89)
	Etapa IV. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli				
9	Închiderea conturilor clasei 6 „Venituri"	611 „Venituri din vânzări"	351 „Rezultat financiar total"	100 010,88	Trecerea veniturilor la rezultatul financiar total
10	Închiderea conturilor clasei 7 „Cheltuieli"	351 „Rezultat financiar total"	712, 713	66 924,69	Trecerea cheltuielilor la rezultatul financiar total

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 6

Schema generală a corespondenței conturilor contabile în cadrul controlului de cost în entitățile de producție



Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 7

Nomenclatorul inductorilor de cost şi al conturilor analitice deschise la contul 844 „Costurile activităţilor ABC"

Activităţi	Subactivităţi	Tipul operaţiilor	Inductori de cost	Simbolul subcontului
1	2	3	4	5
Inductorii de cost privind aprovizionarea procesului de producţie				
Aprovizionare	Gestionarea aprovizionării	Planificarea achiziţiilor	Om-ore	844.1.1.1
		Evidenţa şi raportarea aprovizionărilor	Nr. documente	844.1.1.2
	Lucrul cu furnizorii	Încheierea contractelor	Nr. contracte	844.1.2.1
		Controlul contractelor îndeplinite	Nr. contracte	844.1.2.2
		Analiza furnizorilor	Nr. furnizori	844.1.2.3
	Procurarea materiilor prime	Activitatea transportului propriu	Nr. km	844.1.3.1
		Lucrări de descărcare materiale	Om-ore	844.1.3.2
		Controlul calităţii materialelor procurate	Nr. documente	844.1.3.3
	Depozitarea şi păstrarea materiilor prime	Primirea materiilor prime	Nr. contracte	844.1.4.1
		Deservirea şi asigurarea tehnică a încăperilor (depozitelor)	Suma tuturor costurilor pe subactivităţi	844.1.4.2
Inductorii de cost privind producerea				
Producere	Tranşare	Funcţionarea utilajului	Maşină-ore	844.2.1.1
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.1.2
	Dezosare	Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.2.1
	Sărare	Funcţionarea utilajului	Maşina-ore	844.2.3.1
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.3.2
	Tocare	Funcţionarea utilajului de mărunţire	Maşină-ore	844.2.4.1
		Funcţionarea utilajului de amestec al materiilor prime	Maşină-ore	844.2.4.2
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.4.3
		Deservirea procesului de producţie	Suma tuturor costurilor pe subactivităţi	844.2.4.4
	Pregătirea bradtului	Funcţionarea utilajului cuter	Maşină-ore	844.2.5.1
		Funcţionarea utilajului de amestecare a bradtului	Maşină-ore	844.2.5.2
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.5.3
		Deservirea procesului de	Kg materii	844.2.5.4

Scanned with OKEN Scanner

		producție	prime	
	Umplerea membranelor	Funcționarea utilajului șprț	Mașină-ore	844.2.6.1
		Funcționarea automatelor	Mașină-ore	844.2.6.2
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.6.3
		Deservirea procesului de producție	Suma tuturor costurilor pe subactivități	844.2.6.4
	Tratamentul termic	Funcționarea cuptoarelor termice	Oră/rampă pe tipuri de produse	844.2.7.1
		Activitatea muncitorilor	Nr. de rampe în circulație pe tipuri de produse	844.2.7.2
	Uscare	Funcționarea utilajului	Mașină-ore	844.2.8.1
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.8.2
	Marcarea produselor	Funcționarea utilajului	Mașină-ore	844.2.9.1
		Activitatea muncitorilor	Kg materii prime	844.2.9.2
	Controlul calității	Activitatea salariaților	Nr. controale	844.2.10.1
	Deservirea întregului proces de producție	Activitatea salariaților	Suma tuturor costurilor pe subactivități	844.2.11.1
Inductorii de cost privind activitatea de distribuire a produselor din carne				
Distribuire	Gestionarea activității de distribuire	Analiza clienților	Nr. clienți	844.3.1.1
		Evidența livrărilor	Ore destinate evidenței livrărilor	844.3.1.2
	Pregătirea rapoartelor privind livrările	Cercetarea cererii	Includere directă	844.3.2.1
		Întocmirea rapoartelor curente	Nr. doc, ore/ lucrate	844.3.2.2
		Publicitate	Includere directă	844.3.2.3
	Păstrarea și livrarea de la depozit	Ambalarea și predarea mărfurilor	Ore/predare	844.3.3.1
		Eliberarea documentelor	Nr. documente	844.3.3.2
	Transportarea la punctele de vânzări proprii	Colectarea comenzilor	Nr. comenzi	844.3.4.1
		Predarea mărfurilor	Ore/predare	844.3.4.2
		Controlul mașinilor	Nr. km	844.3.4.3
		Servicilla de transport	Nr. ieșiri, nr. km	844.3.4.4
		Activitatea expeditorului	Nr. puncte	844.3.5.1
Inductorii de cost privind activitățile auxiliare				
Activități auxiliare	Producere aburi	Activitatea muncitorilor	Om-ore	812.1.1
		Funcționarea utilajului	Mașină-ore	812.1.2
	Producere energie electrică	Activitatea muncitorilor	Om-ore	812.2.1
		Funcționarea utilajului	Date contor	812.2.2
	Aprovizionare cu apă	Activitatea muncitorilor	Om-ore	812.3.1
		Funcționarea utilajului	Mașină-ore	812.3.2
	Secția reparații	Activitatea muncitorilor	Om-ore	812.4.1

Scanned with OKEN Scanner

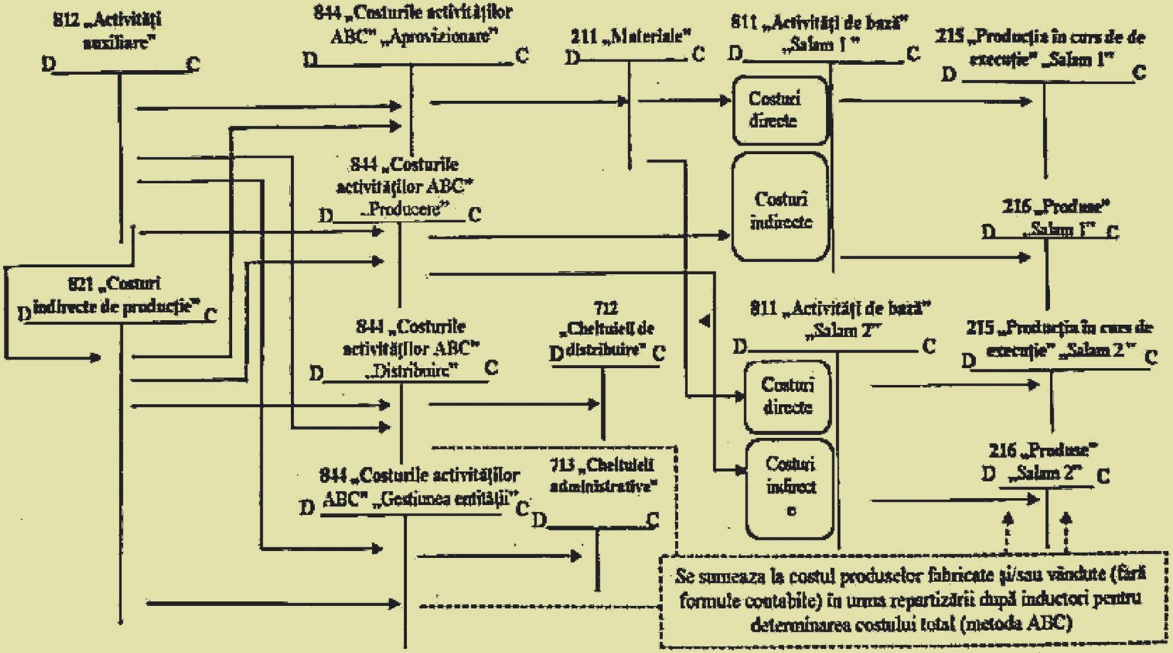
1	2	3	4	5
	Secția transport	Activitatea muncitorilor	Om-ore	812.5.1
		Funcționarea utilajului	Mașină-ore	812.5.2
	Producerea ambalajului	Activitatea muncitorilor	Om-ore	812.6.1
		Funcționarea utilajului	Mașină-ore	812.6.2
Inductorii de cost privind activitățile de gestiune și deservire a subdiviziunilor (secțiilor) de producție				
Gestiunea secțiilor de producție	Deservirea utilajului	Activitatea muncitorilor	Om-ore	813.1.1
		Funcționarea utilajului	Mașină-ore	813.1.2
	Reparația utilajului	Activitatea muncitorilor	Om-ore	813.2.1
		Funcționarea utilajului	Mașină-ore pentru reparație	813.2.2
	Servicii de transport	Activitatea muncitorilor	Om-ore	813.3.1
	Gestiunea secției	Activitatea muncitorilor	Om-ore	813.4.1
	Protecția muncii	Activitatea muncitorilor	Om-ore	813.5.1
Inductorii de cost privind activitățile administrative ale entității				
Gestiunea entității	Gestiune resurse umane	Activitatea lucrătorilor	Om-ore	844.4.1.1
		Angajarea cadrelor noi	Om-ore	844.4.1.2
		Elaborarea programelor de stimulare a personalului	Om-ore	844.4.1.3
		Perfecționarea personalului	Om-ore	844.4.1.4
	Contabilitatea	Activitatea lucrătorilor contabili	Om-ore	844.4.2.1
		Analiza documentelor primare	Om-ore	844.4.2.2
		Elaborarea rapoartelor financiare, de gestiune și fiscale	Om-ore	844.4.2.2
	Departamentul financiar	Bugetarea	Om-ore	844.4.3.1
		Controlul	Om-ore	844.4.3.2
		Elaborarea rapoartelor	Om-ore	844.4.3.3
		Analiza rapoartelor	Om-ore	844.4.3.4
		Activitatea lucrătorilor	Om-ore	844.4.3.5
	Cancelaria	Evidența documentelor interne	Om-ore	844.4.4.1
	Departamentul securitate	Asigurarea securității interne	Om-ore	844.4.5.1
		Paza încăperilor	Om-ore	844.4.5.2
	Departamentul transport	Asigurarea cu transport a personalului	Nr. km	844.4.6.1
		Transportarea bunurilor cu destinație generală	Nr. km	844.4.6.2

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 8

Contabilizarea tranzacţiilor economice conform metodei ABC-costing


812 „Activităţi auxiliare"
844 „Costurile activităţilor ABC" „Aprovizionare"
211 „Materiale"
811 „Activităţi de bază" „Salam 1"
215 „Producţia în curs de de execuţie" „Salam 1"
Costuri directe
844 „Costurile activităţilor ABC" „Producere"
Costuri indirecte
216 „Produse" „Salam 1"
821 „Costuri indirecte de producţie"
844 „Costurile activităţilor ABC" „Distribuire"
712 „Cheltuieli de distribuire"
811 „Activităţi de bază" „Salam 2"
215 „Producţia în curs de execuţie" „Salam 2"
Costuri directe
Costuri indirecte
216 „Produse" „Salam 2"
844 „Costurile activităţilor ABC" „Gestiunea entităţii"
713 „Cheltuieli administrative"
Se sumează la costul produselor fabricate şi/sau vândute (fără formule contabile) în urma repartizării după inductori pentru determinarea costului total (metoda ABC)

Schema generală a corespondenţei conturilor contabile prin metoda ABC-costing la entităţile de producţie

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 9

Borderoul de repartizare a costurilor activității „Producere" (extras)

Nr	Indicatori	Operații în cadrul activității „Producere"									
		Tranșare	Dezosare	Sărare	Tocare	Pregătirea bradtului	Umplerea membranei	Tratamentul termic	Uscare	Marcarea produselor	Total
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Costuri pe centre de responsabilitate, lei	20384,2	36584,1	12415,2	37154,6	31258,2	48454,8	69422,1	67542,2	45450,7	368666,1
2.	Inductori de cost	ore/util	ore	ore	ore	ore	ore	ore	ore	ore	x
3.	Volumul inductorilor, total, inclusiv:	334	313	223	498	495	310	267	219	214	x
	Salam „Preferat din carne de porc"	8	6	3	5	4	8	16	10	12	x
	salam „Molocinaia (Lacta) C/S"	17	13	8	8	10	17	34	22	23	x
4.	Costul unui inductor, lei (1/3)	61,03	116,88	55,67	74,61	63,15	156,31	360,01	308,41	212,39	x
5.	Costul activității inclus în costul salamurilor, lei:	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
	„Preferat din carne de porc"	488,24	701,29	167,02	373,04	252,59	1250,45	4160,13	3084,12	2548,64	13025,52
	„Molocinaia (Lacta) C/S"	1037,52	1519,47	445,39	596,86	631,48	2657,20	8840,27	6785,06	4884,89	27398,13

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 10

Borderoul de repartizare a costurilor activităților „Distribuire" și „Gestiunea întreprinderii" (extras)

Indicatori	Operații în cadrul activității „Distribuire"					Operații în cadrul activității „Gestiunea entității"						
	Gestionarea activității de distribuire	Pregătirea rapoartelor privind livrările	Livrarea de la depozit	Transportarea la punctele de distribuire	Total	Gestiunea resurselor umane	Contabilitatea	Departamentul financiar	Cancelaria	Securitate	Transport	Total
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Costuri pe centre de responsabilitate, lei	34281,2	87451	74181,3	481472,8	677387,3	217697,6	231664,5	215041,1	202725,4	98412,3	146227,7	1111768,6
2.Inductori de cost	ore	ore	ore	nr. km	x	ore	ore	ore	ore	ore	ore	x
3.Volumul inductorilor, total, inclusiv:	2019	4426	3157	25341	34943	5507	3211	3269	4832	2943	845	x
salam „Preferat din carne de porc"	164	76	41	154	435	24	44	38	15	72	61	x
salam „Molocinaia (Lacta) C/S"	187	94	54	248	583	42	74	48	19	79	67	x
4.Costul unui inductor, lei (1/3)	16,98	19,76	23,50	19,00	x	39,53	72,15	65,78	41,95	33,44	173,05	x
5. Costul activității incluș în costurile salamurilor, lei:	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
„Preferat din carne de porc"	2784,60	1501,64	963,41	2925,96	8175,62	948,75	3174,47	2499,71	629,32	2407,64	10556,08	20215,98
„Molocinaia (Lacta) C/S"	3175,13	1857,30	1268,88	4711,94	11013,24	1660,30	5338,89	3157,53	797,14	2641,72	11594,39	25189,97
Total	5959,73	3358,94	2232,28	7637,90	19188,86	2609,05	8513,36	5657,25	1426,46	5049,36	22150,47	45405,95

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 11

Graficul încasărilor din vânzări, prognozat

Denumirea	31.12.11	Luna (anul 2012)												Total anul 20 1X
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Soldul creanțelor la sfîrșitul perioadei, mii lei	2939,5	12024,81	13087,89	13472,61	13523,1	13366,67	13386,46	13401,14	13413,63	13392,22	13375,97	13313,97	13449,83	13449,83
Încasări din vînzări, mii lei		12510	1390											
1		13627,9	3549,60	1135,65										22713,16
2			13519,03	7886,09	1126,58									22531,71
3				14109,72	8230,67	1175,81								23516,2
4					11409,75	10268,78	1140,97							22819,5
5						13929,24	8125,39	1160,77						23215,4
6							13929,24	8125,39	1160,77					23215,4
7								13951,26	8138,23	1162,60				23251,1
8									13967,28	8147,58	1163,94			23278,8
9										13933,14	8127,66	1161,09		23221,9
10											13913,04	8115,94	1159,42	23188,4
11												13827,56	8063,16	23037,6
12													14037,66	23396,1
Total încasări, mii lei	x	13627,9	21468,63	23131,46	20767,81	25373,83	23195,61	23237,42	23266,29	23243,33	23204,65	23099,6	23260,24	277386,3

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 12

Bugetul achizițiilor de materii prime și materiale

Indicatori	Carne de vită cat. I	Carne de porc negrasă	Carne de porc semigrasă	Slănină de pe coloana vertebrală	Granule de soia	Sare cu nitrit de natriu	Zahăr pudră	Colorant fricolor 124 fision	Fosfați K7 fision	Braus vescala	Aroma tiroler	Combi vienez	Piper negru sau alb pisat	Membrană
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Necesitatea generală de materiale pentru producție, kg (tab. 3.5)	42464,61	12962,3	7551,74	15415,09	7206,6	1369,25	94,277	49,85	149,56	111,05	99,71	498,55	33,31	69630,17
Stocul planificat la sfîrșitul anului, kg	470	415	182	19	35	4	20	64	10	48	8	11	13	18
Stocul planificat la începutul anului, kg	410	373	191	17	37	6	15	58	20	44	3	9	11	16
Volumul de achiziții, kg (1+2-3)	42524,61	13004,3	7542,74	15417,09	7204,6	1367,25	99,27	55,85	139,56	115,05	104,71	500,55	35,3165	69632,17
Prețul de achiziție planificat pentru 1 kg, lei. (tab. 3.5)	60	55,33	44,46	22,64	10,38	4,45	6,76	67	62	110	120	160	100	4
Volumul de achiziții al materialelor, lei (4x5)	2551477	719592,9	335372,8	349181,7	74826,98	6095,21	671,1	3742,28	8653,03	12656,05	12565,2	80088	3531,65	278528,7

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 13

Matricea controlului abaterilor pe centre de responsabilitate

Cauzele abaterilor de la normele de costuri	Influența asupra costurilor controlabile	CR 0211 Secția de carne și grăsimi				CR 0212 Secția de mezeluri				
		Calitatea, corespunderea cantității materiilor prime efectiv primită cu cea din documente	Regim tehnologic, Sortarea, norma materiilor prime ieșite	Calitatea, cantitatea, sortarea, prelucrarea termică	Schema prelucrării, regim tehnologic	Sortare, schema transării, dezosării, prelucrării, norma producției ieșite	Parametrii tehnologici	Parametrii tehnologici, sortarea bradului	Parametru tehnologici, timpul și calitatea clipsării	Parametrii tehnologici ai deșeurilor, fierberii, prăjirii, răcirii, afumării, uscării
	Codul CR /Sector	CR 02111 Sectorul recepția materiilor prime și materialelor	CR 2112 Prelucrarea carcasei	CR 02113 Prelucrarea subproduselor	CR 02113 Prelucrarea subproduselor	CR 02121 Tranșare, alegerea materiei prime	CR 02122 Sectorul pregătirea bradului, șrotului	CR 02122 Sectorul pregătirea bradului, șrotului	CR 02123 Sectorul membrană, condimente	CR 02124 Sector termic
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Codul cauzei abaterilor	*La lansarea în producție*								
Necorespunderea caracteristicilor calitative cu normele veterinare	010	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Defectarea aparatelor de control și măsurare a greutății	020	+	+	-	+	+	+	+	+	-
Pierderea caracteristicilor calitative în urma nerespectării condițiilor de păstrare și transportare	030	+	-	-	-	-	-	-	+	-
Reducerea masei cărnii primite pentru prelucrare	040	+	-	-	-	-	-	-	-	-
Pierderi (furturi)	050	-	+	+	+	+	+	-	-	+
		În procesul de producție								
Necorespunderea caracteristicilor calitative cu normele veterinare	060	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Necorespunderea caracteristicilor calitative cerințelor față de standardele de calitate și condițiilor tehnice	070	-	-	-	-	-	-	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Nerespectarea parametrilor tehnologici (temperatură, presiune, durată, intensitatea curentului electric, consistența etc.)	080	-	-	+	+	-	+	-	-	+
Nerespectarea periodicității selectării probelor și analizei acestora, prevăzute în regulamentul tehnologic	090	-	-	-	+	-	+	+	+	-
Pierderi și deșeuri care nu sunt prevăzute în regulamentul tehnologic	100	-	+		+	+		+	+	
Necorespunderea caracteristicilor calitative ale semifabricatelor proprii cerințelor și condițiilor tehnice sau cerințelor de fabrică stabilite în regulamentul tehnologic	110	-	+	+	+	+	+	+	+	+
Implementarea activităților organizatorico-tehnice privind reducerea consumului de materiale, care nu au fost înregistrate în timp util ca modificare a normelor curente	120	-	-	+	-	-	-	+	+	-
Erori la bugetarea costurilor	130	-	-	+	+	-	-	+	+	-
Modificarea rețetei	140	-	-	-	-	-	-	+	+	+
Defectarea aparatelor de control și măsură	150	-	-	-	-	-	-	-	-	+
Stabilirea incorectă a coeficienților	160	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Substituirea neechivalentă a tipului de materii prime	170	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lipsuri de materiale	180									
Pierderi (furturi)	190	-	+	+	+	+	+	-	-	+

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 14

Modelul Procesului-verbal de defrostare

SRL „Valul Traian"

PROCES-VERBAL DE DEFROSTARE NR: 14 pentru luna martie „4" aprilie 201X

Centru de responsabilitate: Sector frigider (materii prime defrostare)

Cod	Denumirea materiei prime	Nr. doc.	Intrări			Cantitatea după defrostare, kg		Pierderi, kg					Abateri de la normative, kg (+ ; -)		Inclusiv	
								normative		efective						
			Q, kg	pret, lei/kg	suma, lei	efective	normative	Q, kg	%	Q, kg	suma, lei	%	Q, kg	suma, lei	cadul motivat	cadul nemotivat
5677	Carne de vită bloc ext. II	Nr.02/fe din 05.04.13	509	44	22396	500	503,91	5,09	1	9	396	1,76	3,91	172,04	40	x
8768	Carne de vită pe os	Nr.03/fe din 05.04.13	2662	38,49	102460,4	2634	2635,38	26,62	1	28	1077,72	1,05	1,38	53,11	40	x
TOTAL carne de vită			3171	x	124856,4	3134	3139,29	31,71	x	37	1473,72	x	26,42	1023,38	x	x
5745	Triming de porc	Nr.01/fp din 05.04.13	418	28,24	15984,32	412	409,64	8,36	2	6	229,44	1,43	-2,36	90,24	80	x
8826	Fileu de porc	Nr.2/fp din 05.04.13	591	58,13	34354,83	570	582,13	8,86	1,5	21	1220,73	3,55	12,135	705,40	70	x
8825	Jambon de porc	Nr.3/fp din 05.04.13	1199	48,02	57575,98	1136	1181,01	17,98	1,5	63	3025,26	5,25	45,015	2161,62	x	70
TOTAL carne de porc			2208	x	107915,1	2118	2172,79	35,21	x	90	4475,43	x	29,77	2957,27	X	x
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
TOTAL			5379	x	232771,5	5252	5312,68	66,92	x	127	5949,15	x	56,19	3980,65	x	x

Şef frigider _____ / _____ /

Sursa: elaborat de autori

Viorel TURCANU, Svetlana MIHAILA

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 15

Componența rapoartelor propuse, în funcție de tipul centrului de responsabilitate și procesele economice la entitățile de producție

Tip centru de responsabilitate	Denumirea centrului	Denumirea raportului	Executor	Destinatar	Funcțiile raportului
1	2	3	4	5	6
Aprovizionare					
Centrul de cost	Secția de producție Secția aprovizionare	Raportul privind necesarul de materiale	Personalul secției de producție și de aprovizionare	Managerul Departamentul de achiziții Conducerea întreprinderii	• monitorizarea procesului de achiziții • determinarea cantității de materiale și accesorii care trebuie să fie achiziționată • cunoașterea, în orice moment, a numărului de materiale comandate și a datei de livrare a acestora • stabilirea necesarului de mijloace bănești pentru cumpărări • analiza dinamică a producției și achizițiilor și corectarea lor • determinarea necesarului de achiziții prioritare • facilitarea procesului de bugetare
	Secția aprovizionare	Raportul privind stocul de materii prime și materiale	Personalul Departamentului de achiziții		
	Serviciul contabilitate	Raportul privind decontările cu furnizorii și antreprenorii	Contabilitatea		• gestionarea sumelor datoriilor • analiza perioadelor de achitare • analiza sumelor expirate ale datoriilor
Producere					
Centrul de cost	Secția de mezeluri Secția de conserve	Raportul privind executarea bugetului de consum de materii prime și materiale	Manager secția de producție	Director producere	• luarea deciziilor privind cantitatea de materiale și accesorii care trebuie să fie achiziționată • determinarea abaterilor privind consumul de materiale • facilitarea procesului de bugetare • monitorizarea persoanelor vinovate de abateri
	Secția de mezeluri Secția de conserve	Raportul privind existența stocului de materiale	Personalul depozitului producției finite Șef depozit	Șef depozit Manager Departament vânzări Conducerea întreprinderii	• analiza disponibilității, locației și mișcării stocurilor de produse • analiza disponibilității produsului pentru vânzare, bugetarea vânzărilor și efectuarea cererilor pentru produse suplimentare • analiza în dinamică a producției și vânzărilor și ajustarea lor • facilitarea procesului de bugetare • determinarea bazei pentru estimarea nivelului de stocuri normative, necesarului de stocuri în bază de vânzări, volumului producției etc.

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6
Centrul de cost	Secţia de mezeluri Secţia de conserve	Raportul privind producerea	Manager secţie	Director producere	• monitorizarea procesului de producţie şi reacţionarea la orice schimbări • bugetarea procesului de producţie
				Manageri secţia Distribuire	• bugetarea vânzărilor
				Manager secţia aprovizionare	• bugetarea procurărilor de materii prime şi alte materiale
				Director general	• analiza dinamică a procesului de producţie şi distribuire • facilitarea procesului de bugetare
Centrul de cost	Secţia de mezeluri Secţia de conserve	Raportul privind bugetul flexibil de producţie	Şef de producţie, tehnolog	Şef secţie Manager Departamentul de vânzări, secţia de achiziţii Conducerea întreprinderii	• monitorizarea procesului de producţie • planificarea procesului de producţie • planificarea vânzărilor şi achiziţiilor • analiza dinamică a producţiei şi vânzărilor şi corectarea lor, dacă este necesar • analiza cantitativă şi valorică a activităţii de producţie pe produse şi în raport cu bugetul de producţie
Distribuire					
Centrul de venit	Departamentul Distribuire	Raportul privind vânzările (cantitativ, valoric, pe clienţi, segmente de piaţă, pe produse	Şef Departamentul Distribuire	Manager Departamentul vânzări Director general	• stabilirea eficienţei pe fiecare produs • analiza tendinţelor vânzărilor şi monitorizarea situaţiei pieţei produsului • bugetarea vânzărilor • evaluarea activităţii angajaţilor din Departamentul vânzări • analiza vânzărilor pe produse, pe segmente, pe clienţi
Centrul de cost	Departamentul Distribuire	Raportul privind decontările cu cumpărătorii şi clienţii	Şef Depart. Distribuire	Director comercial Director general	• luarea deciziilor privind suma creanţelor, • analiza debitorilor şi perioadele de încasare a creanţelor
Centrul de profit	Secţia marketing	Raportul privind mărimea indicatorilor financiari pe asortimente de produse	Şef secţia marketing	Director comercial Director general	• analiza unor indicatori relativi necesari procesului decizional, cum ar fi rentabilitatea vânzărilor, venitul marginal
Gestiunea entităţii					
Centrul de cost	Administraţia	Raportul privind administrarea personalului, evidenţa cadrelor, controlul şi evaluarea muncii personalului	Şef Departamentul resurse umane, juridică	Director general	• analiza fluctuaţiei de personal, calitatea şi cantitatea acestuia • planificarea schemei de încadrare • bugetarea costurilor cu personalul

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 16

Modelul Raportului privind executarea bugetului de consum de materii prime și materiale la producerea mezelurilor

„Valul Traian" SRL — Centru de responsabilitate Secția de producere

RAPORTUL PRIVIND EXECUTAREA BUGETULUI DE CONSUM DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

la producerea mezelurilor nr. 16 pentru luna martie din „03" aprilie 201X

Denumirea materialelor consumate	Tipul mezelurilor														
	fiert - afumat						semiafumat						Total		
	total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune		lunar				total cumulativ de la începutul perioadei de gestiune		lunar				de la începutul perioadei până la luna curentă	lunar	
	buget	efectiv	buget	efectiv	abatere	%	buget	efectiv	buget	efectiv	abatere	%		suma	Abaterea (+,-)
Carne de vită cat. I, lei	8921,92	8801,87	7984,27	8120,36	+136,09	11	8766,46	8878,86	4487,73	4449,61	-38,12	12	17688,38	12472	97,96
Carne de porc cat.II, lei	2504,40	2470,70	2241,20	2279,40	+38,20	3	6207,83	6287,42	3177,91	3150,92	-26,99	8,7	8712,23	5419,11	11,205
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Total	25360,5	23985,6	21569,7	22854,2	+1264,5	100	33247,8	33987,1	15485,2	15175,6	-309,6	100	58608,3	37074,9	954,9

Manager (funcția) _____ (_____)

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Modelul Raportului privind îndeplinirea bugetului de vânzări după beneficiari şi direcţii de vâzări

Anexa 17

„Valul Traian" SRL

Centru de responsabilitate

RAPORTUL PRIVIND ÎNDEPLINIREA BUGETULUI DE VÂNZĂRI DUPĂ BENEFICIARI ŞI DIRECŢII DE VÂNZĂRI

nr. ___ din " "

Direcţia de vânzări	Volumul vânzărilor, kg				Venit din vânzări, mii lei				Costul producţiei vândute, mii lei			Profit din vânzări, mii lei			
	plan	efectiv	abateri (+,-)		plan	efectiv	abateri (+,-)		plan	efectiv	lei	plan	efectiv	abateri (+,-)	
			lei	%			lei	%						lei	%
Agenţi economici inclusiv:															
zona Nord *(denumire)*															
zona Centru *(denumire)*															
zona Sud *(denumire)*															
Magazine proprii															
Inclusiv:															
zona Nord															
zona Centru															
zona Sud															
Lucrătorii entităţii															
Alte categorii															

Manager (funcţia) _____ / _____ /

Sursa: elaborat de autori

Viorel TURCANU, Svetlana MIHAILA

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 18

Modelul Raportului privind vânzările produselor din carne (în expresie cantitativă şi valorică)

S.R.L „Valul Traian" Centru de responabilitate

RAPORTUL PRIVIND VÂNZĂRILE PRODUSELOR DIN CARNE (ÎN EXPRESIE CANTITATIVĂ ŞI VALORICĂ)

nr. 21 pentru martie din „04"aprilie 201X

Nr. crt.	Denumirea produsului	Vânzări buget			Vânzări efectiv			Abateri buget (+/-)			Cauza abaterii cod	Stoc curent produse kg	Stoc minim admisibil, kg
		cantitate, kg	preţ lei	suma, lei	cantitate, kg	preţ, lei	suma, lei	cantitate, kg	preţ, lei	suma, lei			
1	Salam semiafumat Bavaria	858,74	79,4	68183,96	815,11	79,4	64719,73	-43,63	0	-3464,22	160 Refuz comanda	168	170
2	Salam semiafumat Baştina	719,8	66	47506,8	711,8	66	46978,8	-8	0	-528	170 Variaţie cerere	210	220
3	Salam fiert Tiraspol	768,83	50,5	38825,92	766,44	51,0	39088,44	-2,39	0,5	262,53	180 Majorare preţ	240	230
	Total	2347,37	x	154516,7	2293,35	x	150403,8	-54,02		-4112,92		618	620

Manager (funcţia) _____ / _____ /

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 19

Destinaţia rapoartelor manageriale propuse în corelare cu procesul decizional

Tipul deciziilor adoptate	Rapoarte manageriale											
	Aprovizionare			Producere				Distribuire			Administraţia	
	privind stocul de materiale	privind necesarul de materiale	privind creditorii	privind stocul de produse	privind stocul în curs de execuţie	privind vânzările	privind producerea	privind debitorii	privind fluxurile de numerar	privind operaţiile de barter	privind fiscul numerar	privind costurile administrative
Cantitatea de procurat		x	x				x		x	x	x	
Sursa mijloacelor băneşti	x		x	x	x			x				x
Tipul produsului care urmează a fi fabricat				x	x	x						
Cantitatea de fabricat	x				x	x	x					
Destinaţia producţiei în curs de execuţie	x	x			x							
Cantitatea de produse care poate fi vândută				x	x	x	x					
Cantitatea de produse destinată vânzării				x	x	x						
Condiţiile de vânzare						x		x	x	x	x	

Sursa: elaborat de autori

Anexa 20

Volumul vânzărilor pe grupe de produse la „Basarabia Nord" SA (extras)

Nr. crt.	Denumirea produselor	Volumul vânzărilor pe grupe de produse, lei			
		aprilie	mai	iunie	trimestrul II
A	B	1	2	3	4
1	Afumături	1481141	1349450	1861872,6	4692463,1
	Șvița	79961,59	113586	125380,14	368578,73
	Piept porc	21127	20403	20036,27	61986,27
	Cîlcă fierbătumat	137213	104313,1	110059,5	351785,6
	Șoricăi de porc	116344	80565,31	71416,42	268325,73
	Baton moldovenesc	196231,78	138126,03	224266,59	558624,4
	Șoricăi de vită	110661,22	96600	78291,22	285552,54
	Bacon cuțitul	45934,18	41176,39	51148,38	138248,85
	Bacon profimt	36931,24	37716,43	52625,27	127312,94
	Carne de vită sărată	15307,73	24787,82	75472,68	115628,23
	Rulouri de găină cuțitul	113145,1	85642,2	20782,96	224570,56
	Pui fiert afumat	9112,31	14700	13931,93	40818,24
	Aripi de găină	39362,97	33741,78	14713,56	84818,31
	Bacon din porc	201676,12	206239	170721,9	578636,02
	Rulade mușcol	8814,5	231865,45	362244,68	484761,63
	Rulade de familie	26767,62	93584,54	42115,15	172469,31
	Coastă de porc	31238,7	52348,17	56518,65	179405,52
	Pulpă de găină	65625,99	47281,3	25580,04	141491,33
	Șoricăi de găină	66225,19	46282	36383,11	168891,3
	Baton de porc	3193,84	3238,57	3481,67	9914,18
	Rulade de mușcova	50642,7	40507	90011,93	180961,63
	Coaștă de porc	1684,61	2698,66	4119,64	8502,88
2	Cîrnăciunuri (salam)	726432,7	537144,8	816008,91	1777586,5
	Servelat	139531,13	99477,44	100010,88	339019,45
	Capitală	33659,87	29977,22	40724,2	123861,29
	De Moscova	94861,42	69227,4	67501,85	231590,67
	Franțuzesc	94373,4	70304,85	61525,71	226203,96
	Banchet	56880,57	41524,08	33479,68	132884,33
	De dugnat	173229,33	134131,03	117836,43	425196,79
	Amuretă	30952,62	14961,65	17080,85	62999,12
	Marca noastră cu mușcl	11845,96	29717,89	34458,43	76022,28
	Marca noastră cu clopoțel	4930,24	10222,46	12188,46	27341,16
	Marca noastră cu praznic	49133,33	24437,14	19208,41	92778,91
	Marca noastră cu iarnă	4034,87	13409,57	13902	30646,44
3	Semidefumuri (salam)	984853,6	828511,1	964246,97	2777611,81
	De porc	58656,9	63819,84	36882,58	159359,32
	De Bucovina	82190,79	66931,5	63008,05	215130,34
	De Tîrnopol	461607,84	14281,57	602,268	1078187,41
	Ceremonial	56272,75	683079,63	41323,61	164577,98

Scanned with OKEN Scanner

1	2	3	4	5	6
	De Moscova	21274,73	41709,81	2788,88	65773,42
	De cracovia	38088,61	15681,92	56020	109790,53
	De odesa	86599,05	49080,28	66237,69	201917,02
	Cabanos	177162,88	100016,75	94716,16	371895,79
4	Fiert/afumat (salam)	1775991	1546808	1621958,1	4944757,39
	Servelat	75269,44	53631,59	50564,86	179465,89
	De Moscova	23102,51	17825,06	17220,28	58147,85
	Salcami lux	33806,84	31416,56	34388	99611,4
	Pentru vânători	63541,39	56045	53116,08	172702,47
	Tinerețea	38788,23	29506	51010	119304,23
	Vienez	420157,4	414867,61	350866,29	1185891,3
	Cordacinaia	57616,43	54107	360309,33	472032,76
	Săteso	624138,45	499166,59	434719,12	1558014,16
	Salcami de găină	98982,38	91034,42	79466,58	269483,38
	Salcami Bavaria	340598,4	299207,96	190207,59	830103,95
5	Crenvurști / Safalade	1593011	1843316	1678496,7	5114823,75
	Safalade cu cașcaval	75179,44	92571,17	77426,53	245177,14
	Safalade apetisante	44889	153169,83	32771,95	230830,78
	Crenvurști Nicușor	209120	253981	163499,49	626600,49
	Crenvurști rusești	171793	28866,69	136487,33	337147,02
	Safalade Dorința	194820,61	248982,76	273127,05	716930,42
	Safalade Dorința nat.	54337,03	80172,4	36669,03	171178,46
	Safalade de vită	122605,58	140291,8	116522,23	379419,61
	Safalade de porc	134599	146576,09	119928,17	401103,26
	Crenvurști silvocinie	48260	41148,5	70311,6	159720,1
	Crenvurști molocinie	100576	127453,77	87373,9	315403,67
	Crenvurști lacta	49753,65	70351,67	65890,87	185996,19
	Crenvurști de vită BN	31570,74	39288,74	35237,9	106097,38
	Crenvurști din pui	57106,56	62622,89	69844,44	189573,89
	Crenvurști Dorința	130547,99	171804,32	157231,68	459583,99
	Crenvurști Gospodar	167852,79	186034,05	236174,51	590061,35
6	Fiert/Parizer	1740081	1427206	1427389,4	4594597,2
	Doctorscaia	152081	74032,99	47867,34	273981,33
	La ceai	46730	65932,62	40709,08	153371,7
	Fiert la dejun	15677	13688	14325,5	43690,5
	Preferat	74421	83991,13	59522,95	217935,08
	De Moscova	51353,89	30804,93	73472,52	164631,34
	Lacta	439954,15	421754	396305,64	1258013,79
	Brumar	392893,65	305350	335666,25	1033909,9
	Doctorscaia c/s	263863,86	190201	215690	669754,86
	Vatra	41298,88	48202	46950	136450,88
	Lanolmint	70162,33	61835	41022,25	173019,58
	Doctorscaia BN	191565,55	122414,82	155857,87	469838,24
	TOTAL	8293431	7722440	8049972,7	24067843,75

Sursa: elaborat de autori în baza datelor SA „Basarabia Nord"

Anexa 21

Analiza stocului în baza metodei XYZ după un parametru

Nr. crt.	Denumirea produsului	Volum vânzări				Mărimea sa medie	Mărimea indicatorului sub radical	Coeficientul de variație	Grupa
		aprilie	mai	iunie	total trimestrul II				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Piept porc	21527	20403	20036,27	61 986	20 662	39 1071,66729	3,04%	X
2	Baleg de porc	3193,94	3038,57	3481,67	9914	3 305	59286,644467	3,83%	X
3	Saleami fine	33806,84	31416,56	34588	99 611	33 704	1653404,566	3,87%	X
4	Lapte	439954,13	421 734	390 305,64	1 258 014	419 338	3204450708	4,27%	X
5	Extra	129612,59	114586	125380,14	369 579	123 193	480250955,37	5,14%	X
6	Fiert la dejun	15677	13688	14324,5	43 691	14 564	6876675,5	6,69%	X
7	Vaca	41298,88	48202	46950	136 451	45 484	9017302,999	6,60%	X
8	Pentru vânzări	53341,39	56045	53116,08	172 702	57 567	1927325,67	7,63%	X
9	Vițeraș	420157,4	414867,01	358866,29	1 185 891	395 297	9917120855	7,07%	X
10	Șoflade de viță	122605,58	140291,8	116592,23	379 428	126 476	10164-4664,8	7,57%	X
11	Șoflade de porc	134589	146578,09	139938,17	401 103	133 701	1187550764,2	8,15%	X
12	Bacon din porc	201676,12	206759	190720,9	578 096	192 699	2-18-886651,8	8,19%	X
13	Cremvurști din pui	57106,56	69622,89	68844,44	189 574	63 191	2720380?,55	8,23%	X
14	Bacon capitală	45924,18	41176,29	51148,38	138 249	46 083	1658636?,12	8,84%	X
15	Cremvurști de viță EN	34570,74	39288,74	35837,9	106 097	35 366	9916099,019	8,91%	X
16	Saleami de pâine	89082,38	91634,42	89466,58	269 403	89 828	6420577?,56	8,92%	X
17	Șoflade cu cașcaval	79179,44	92571,17	77426,33	245 177	81 726	5963533?,07	9,45%	X
18	Brumar	292893,65	305850	335666,25	1 033 910	344 637	13173-46998	10,53%	Y
19	De Bucovina	82190,79	69933,5	63808,85	215 130	71 710	62911518,35	11,06%	Y
20	Cremvurști Dorința	130547,99	171804,52	157231,68	459 584	153 195	3918285?6	11,15%	Y
21	Baleg molovenesc	196231,78	158426,03	224266,58	588 924	196 308	5194977605,1	11,61%	Y
22	Glob fierbințeanu	137213	104513,1	110058,5	351 786	117 262	2041,50952,8	12,18%	Y
23	De Moscova	23102,51	17825,06	17250,28	58 148	19 383	6979763,014	13,63%	Y
24	Doctorească ea	263863,86	190701	215800	669 755	223 252	9939585?9,1	13,68%	Y
25	Șoflade Dorința	194820,61	248982,76	273127,05	716 930	238 977	107204?2642	13,70%	Y
26	Preferat	74421	88091,13	59522,95	217 935	72 645	10135?9012,7	13,86%	Y
27	Cremvurști Lapte	49753,65	70551,87	65890,87	185 996	61 999	7829?418,21	14,27%	Y
28	Șuncă de gâtit	66225,35	46282	56380,11	168 891	56 297	6631850,15	14,47%	Y
29	Cremvurști Gospodar	167852,79	186034,05	236174,51	590 061	196 687	83-1720152	14,69%	Y
30	Șuncă de vită	110664,32	95600	76091,31	283 356	94 452	2015?3822	15,03%	Y
31	Șâmeo	624158,65	499166,50	434719,13	1 558 014	519 338	6182?39682	15,14%	Y
32	Cremvurști mușcărie	100576	127453,77	87373,9	315 404	105 135	2781?2882,6	15,86%	Y
33	De Moscova	94861,42	69227,6	67501,85	231 591	77 197	1963140?3,9	16,21%	Y
34	De coniac	173229,33	134131,03	117836,43	425 197	141 732	5402830?35,8	16,48%	Y
35	Servelat	130531,13	99477,44	100010,88	330 019	110 006	3518?5866,8	16,60%	Y
36	Cuisse de porc	71238,7	47348,17	56518,63	175 006	58 365	967?1443,06	16,89%	Y
37	Bacon preferat	36971,24	37716,43	51625,27	127 313	42 438	5198638?,95	16,49%	Y

Scanned with OKEN Scanner

38	Crenvurști Nemțesc	209120	253081	183499,69	626 600	208 867	136451599,0	17,69%	Y
39	Doctorească BN	191563,35	122414,82	155857,87	469 838	156 613	73725554,96	18,03%	Y
40	Servelat	75269,44	53031,59	50584,86	179 466	59 822	12087979,8	18,38%	Y
41	Franțuzesc	99373,4	70301,85	61525,71	231 204	77 068	26161138,8	20,99%	Y
42	La ceai	46730	45932,02	40709,08	153 372	51 124	11569,1007	21,04%	Y
43	Lăptoșel	70162,33	61835	43822,23	173 020	57 673	15018,4361,1	21,25%	Y
44	Șuncă de porc	116344	80565,31	71446,42	268 356	89 452	37545,1278,1	21,66%	Y
45	De porc	58655,9	63819,84	36982,58	149 359	53 120	13626,5881,9	21,98%	Y
46	Tineretea	38788,23	29306	51010	119 304	39 768	7755,0385,75	22,11%	Y
47	De Odesa	86590,05	49080,28	60237,69	201 917	67 306	2351,799,77,9	22,78%	Y
48	Salceni Bavaria	340948,4	299207,36	190297,59	830 104	276 701	401833,0978	22,91%	Y
49	Crenvurști slivocinîe	48260	41148,5	70311,6	159 720	53 240	1541,48099,6	23,32%	Y
50	Capitală	53659,87	29977,22	40234,2	123 861	41 287	940,42859,83	23,49%	Y
51	Banchet	58880,57	41574,08	32479,68	132 934	44 311	1139,14411,1	24,71%	Z
52	De Moscova	51353,89	39804,93	73472,52	164 631	54 877	1951,24320,7	25,45%	Z
53	Pui fiert afumat	8112,31	14770	17035,93	40 818	13 606	1676,1273,2	30,09%	Z
54	Cehovoș	177162,88	100016,75	94716,16	371 896	123 965	1419,63919	30,39%	Z
55	Salsiede Doctorească	54337,03	80172,4	36669,03	171 178	57 059	3191,29752	31,31%	Z
56	Mușca noastră cu cimpeni	4930,24	10222,46	12188,46	27 341	9 114	939,4945,122	33,63%	Z
57	Almaccio	30952,62	14965,65	17080,85	62 999	21 000	502,75920,42	33,97%	Z
58	Aripi de găină	36362,97	33741,78	14713,56	84 818	28 273	930,71194,08	34,12%	Z
59	Rulade de Moscova	50443,7	40507	90011,93	180 962	60 321	3572,42243,5	35,45%	Z
60	Cașă de porc	1684,61	2498,66	4119,61	8 303	2 768	1024,375,701	36,57%	Z
61	Pulpe de găină	58628,99	47282,3	25580,04	141 491	47 164	3088,75706,6	37,26%	Z
62	Mușca noastră cu nuci	11845,96	29717,99	34458,43	76 022	25 341	948,00558,58	38,42%	Z
63	Mușca noastră cu prune	49133,33	24437,14	19200,44	92 771	30 924	1703,66970,1	42,21%	Z
64	Mușca noastră cu nuci	4034,87	13109,57	13502	30 646	10 215	1912,5636,87	42,81%	Z
65	Ruladă de slivilla	36769,62	93584,54	42115,15	172 469	57 490	6561,78659,2	44,56%	Z
66	De cracovia	38088,61	15681,92	56020	109 791	36 597	2723,06133,6	45,09%	Z
67	Doctorească	152081	74032,99	47867,34	273 981	91 327	1959,624448	48,47%	Z
68	Ruladă de găină Capitală	118145,4	85642,2	20782,96	324 571	74 857	1638,69305	54,07%	Z
69	Crenvurști rusești	171793	28866,69	136487,33	337 147	112 382	3695,80286	54,09%	Z
70	Carne de vită Savoare	15367,73	24787,82	75472,68	115 628	38 543	6966,99793,7	68,48%	Z
71	De Tiraspol	461607,84	14291,57	603268	1 079 167	359 722	63005,853493	69,78%	Z
72	Salsiede speheasite	44889	153169,83	32771,95	230 844	76 944	2929,690062	70,39%	Z
73	De Moscova	21274,73	41709,81	2788,88	65 773	21 924	2526,84215,2	72,50%	Z
74	Coniacinala	57816,43	54107	360309,33	472 033	157 344	2039,94638,56	91,22%	Z
75	Leuncinul	41272,75	463979,62	41325,61	546 578	182 193	3970,19458,79	100,00 %	Z
76	Ruladă Mircol	6810,5	351186,45	362244,68	404 241	134 747	259,76580585	100,00 %	Z
	Total	4399932	5869154	5501123	17770219	5923406,3	x	x	x

Sursa: elaborat de autori

Scanned with OKEN Scanner

. Coli de autor 12,10. Coli de tipar 30,50. Tirajul 70 ex.
Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM
Chişinău – 2015, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni 59,
Tel. 402-936, 402-910

Scanned with OKEN Scanner

Viorel Ţurcanu, Doctor habilitat în economie, Profesor universitar, Catedra „Contabilitate şi audit", ASEM.

Între anii 1982 – 2012, a exercitat funcţia de decan al Facultăţii „Contabilitate" şi pe cea de şef al Catedrei „Contabilitate şi audit".

Autor şi coautor al 182 de lucrări ştiinţifice şi metodico-didactice, printre care cărţile: „Contabilitatea conform standardelor internaţionale", „Bazele contabilităţii", „Contabilitatea impozitelor", „Contabilitatea internaţională", „Situaţii financiare consolidate", „Raportarea financiară conform Standardelor Internaţionale" etc.

Participant în cadrul grupelor de lucru pentru reformarea contabilităţii (anii 1997 şi 2013) şi la realizarea a mai multor proiecte internaţionale. A participat cu comunicări la numeroase manifestări ştiinţifice în ţară şi în străinătate.

A avut stagii ştiinţifico-didactice în Anglia, Austria, Grecia, Macedonia, România, SUA, Turcia, Ucraina.

A pregătit 18 doctori în ştiinţe economice şi a fost consultant a 2 teze de doctor habilitat. Membru al Asambleei Academiei de Ştiinţe a Moldovei (în anii 2004 – 2012). În anii 1999 – 2004, preşedinte şi membru al Consiliului de directori al ACAP din RM. Membru al Consiliului Consultativ în domeniul contabilităţii pe lângă Ministerul Finanţelor. Preşedinte al Seminarului de profil „Problemele contabilităţii şi auditului", Membru al Senatului ASEM, Membru de onoare al ACAP. Deţinător al Ordinului „Gloria Muncii" (2004).

Svetlana Mihaila, Conferenţiar universitar, Doctor în economie, Catedra „Contabilitate şi Analiză Economică", ASEM.

Experienţă didactico-ştiinţifică de 11 ani în cadrul Facultăţii „Contabilitate", ASEM. Domenii de competenţă: Bazele contabilităţii, Contabilitatea financiară, Contabilitatea managerială, Contabilitatea în asigurări, Contabilitatea întreprinderii.

Autor şi coautor al 57 de lucrări ştiinţifice şi metodico-didactice, printre care cărţile: „Aplicaţii la contabilitatea managerială", „Aplicaţii practice în contabilitatea societăţilor pe acţiuni.", „Bazele contabilităţii", „Contabilitatea întreprinderii", „Bazele contabilităţii: teste grilă, situaţii spre rezolvare, sarcini de reflecţie pentru lucrul individual".

Participantă la numeroase manifestări ştiinţifice naţionale, internaţionale şi stagii ştiinţifico-didactice. Membru al comitetului de organizare a diverselor conferinţe, mese rotunde la nivel naţional şi internaţional, membru în colegiul de redacţie al „European Journal of Accounting, Finance & Business", founded by „Ştefan cel Mare" University of Suceava, Romania, organizator al concursului internaţional „Profesia contabilă – o carieră de succes". Deţinătoarea Diplomei de excelenţă „Profesorul Anului 2014" al ASEM, nominalizarea „Cel mai bun lector superior universitar".

Scanned with OKEN Scanner